Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 25. októbra 2018 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 143 ods. 1 písm. d) – Oslobodenie od DPH pri dovoze – Dovoz, po ktorom nasleduje dodanie v rámci Spoločenstva – Riziko daňového podvodu – Dobrá viera zdaniteľnej osoby, ktorá je dovozcom a dodávateľom – Posúdenie – Povinnosť dobrej viery zdaniteľnej osoby, ktorá je dovozcom a dodávateľom“

Vo veci C-528/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko) z 28. augusta 2017 a doručený Súdnemu dvoru 4. septembra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Milan Božičevič Ježovnik

proti

Republika Slovenija,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predsedníčka deviatej komory K. Jürimäe (spravodajkyňa), sudcovia C. Lycourgos a C. Vajda,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– M. Božičevič Ježovnik, v zastúpení: J. Ahlin, odvetnik,

– slovinská vláda, v zastúpení: A. Grum, splnomocnená zástupkyňa,

– grécka vláda, v zastúpení: M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou a I. Kotsoni, splnomocnené zástupkyne,

– španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a M. Žebre, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: slovinčina.

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 143 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2009/69/ES z 25. júna 2009 (Ú. v. EÚ L 175, 2009, s. 12, ďalej len „smernica o DPH“), v spojení s článkom 138 smernice o DPH.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú pán Milan Božičevič Ježovnik a Republika Slovenija (Slovinská republika) a ktorý sa týka dodatočného daňového výmeru súvisiaceho so zdanením transakcií dovozov banánov z tretích krajín daňou z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 V článku 138 ods. 1 smernice o DPH sa uvádza:

„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci [Únie] predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

4 Článok 143 smernice o DPH stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

d) dovoz tovaru odoslaného alebo prepraveného z tretieho územia alebo z tretej krajiny do iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava končí, ak je takýto tovar dodaný dovozcom označeným alebo uznaným za osobu povinnú platiť DPH podľa článku 201 oslobodený od dane v súlade s článkom 138;

…

2. Oslobodenie od dane podľa odseku 1 písm. d) sa v prípadoch, keď po dovoze tovaru nasleduje dodanie tovaru oslobodeného od dane podľa článku 138 ods. 1 a článku 138 ods. 2 písm. c), uplatňuje iba vtedy, ak v čase dovozu dovozca poskytol príslušným orgánom členského štátu dovozu minimálne tieto informácie:

a) svoje identifikačné číslo pre DPH pridelené v členskom štáte dovozu alebo identifikačné číslo pre DPH svojho daňového zástupcu, ktorý je povinný platiť DPH, pridelené v členskom štáte dovozu;

b) identifikačné číslo pre DPH zákazníka, ktorému sa tovar dodáva v súlade s článkom 138 ods. 1, pridelené v inom členskom štáte…;

c) dôkaz, že dovážaný tovar je určený na prepravu alebo odoslanie z členského štátu dovozu do iného členského štátu.

Členské štáty však môžu ustanoviť, že dôkaz uvedený v písmene c) sa príslušným orgánom uvádza len na požiadanie.“

5 Článok 143 ods. 2 smernice o DPH bol do tejto smernice vložený smernicou 2009/69, ktorej lehota na prebratie uplynula 1. januára 2011. Vzhľadom na dátumy skutkových okolností veci samej sa na konanie vo veci samej uplatňujú dve po sebe nasledujúce znenia tohto článku 143.

6 Článok 201 smernice o DPH znie:

„Pri dovoze platí DPH osoba alebo osoby, ktoré určí alebo uzná za osoby povinné platiť daň členský štát dovozu.“

Colný kódex

7 Článok 78 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, ďalej len „colný kódex“), stanovuje:

„1. Po prepustení tovaru môžu colné orgány z vlastného podnetu alebo na žiadosť deklaranta colné vyhlásenia opraviť.

2. Po prepustení tovaru môžu colné orgány kontrolovať obchodné doklady a iné údaje vzťahujúce sa k dovozným alebo vývozným operáciám s tovarom alebo k následným obchodným operáciám s týmto tovarom s cieľom presvedčiť sa o správnosti údajov uvedených v colnom vyhlásení. Túto kontrolu je možné vykonať u deklaranta alebo inej osoby, ktorá sa priamo alebo nepriamo obchodne podieľa na uvedených operáciách, alebo u akejkoľvek inej osoby, ktorá má u seba uvedené doklady a údaje na obchodné účely. Colné orgány môžu taktiež prehliadať tovar, pokiaľ ho ešte je možné predložiť.

3. Ak výsledky preskúmania vyhlásenia alebo následnej kontroly nasvedčujú tomu, že predpisy upravujúce príslušný colný režim boli uplatnené na základe nesprávnych alebo neúplných údajov, colné orgány v súlade s vydanými predpismi môžu prijať opatrenia nevyhnutné na nápravu, pričom zoberú do úvahy nové informácie, ktoré majú k dispozícii.“

8 Články 201 a 204 colného kódexu uvádzajú rozličné hypotézy, za ktorých vzniká colný dlh.

Slovinské právo

9 Podľa § 46 bodu 1 Zakon o davku na dodano vrednost (zákon o dani z pridanej hodnoty) (Uradni list RS, č. 13/11, ďalej len „zákon o DPH“) je od DPH oslobodené „dodanie tovaru odoslaného alebo prepravovaného predávajúcim alebo osobou, ktorá tovar dostala, alebo inou osobou na ich účet, z územia Slovinska do iného členského štátu, pokiaľ je tento tovar určený inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe, ktorá koná ako taká v uvedenom inom členskom štáte“.

10 § 50 ods. 1 bod 4 zákona o DPH uvádza, že od DPH je oslobodený „dovoz tovaru odoslaného alebo prepraveného z tretieho územia alebo z tretej krajiny do iného členského štátu, než je členský štát určenia, ak je dodanie tohto tovaru dovozcom, podľa opisu v § 76 ods. 1 bode 6 tohto zákona, oslobodené od dane v súlade s § 46 tohto zákona“.

11 Podľa § 50 ods. 2 zákona o DPH:

„Dovoz tovaru podľa predchádzajúceho odseku bodu 4 je oslobodený od platby DPH, ak po dovoze tovaru nasleduje jeho dodanie oslobodené od dane v zmysle § 46 bodov 1 a 4 tohto zákona, za predpokladu, že dovozca poskytne v čase dovozu príslušným colným orgánom aspoň tieto informácie:

a) svoje identifikačné číslo pre DPH vydané slovinským daňovým orgánom alebo identifikačné číslo pre DPH svojho daňového zástupcu, ktorý je povinný platiť DPH, vydané slovinským daňovým orgánom;

b) identifikačné číslo pre DPH príjemcu tovaru, ktorému sa tovar dodal v súlade s § 46 bodom 1 tohto zákona, vydané členským štátom, v ktorom sa končí odoslanie alebo preprava tovaru, v prípade, že tento tovar je predmetom transakcie podľa § 46 bodu 4 tohto zákona;

c) dôkaz o tom, že dovezený tovar je určený na odoslanie alebo prepravu zo Slovinska do iného členského štátu.“

12 § 50 ods. 2 zákona o DPH sa uplatňuje od 1. januára 2011. Pred týmto dátumom § 80 jeho vykonávacej vyhlášky, ktorá bola vtedy účinná, stanovoval identické hmotnoprávne požiadavky.

13 Podľa znenia § 76 ods. 1 bodu 6 zákona o DPH v prípade dovozu tovaru DPH dlhuje „colný dlžník určený na základe colných právnych predpisov alebo príjemca tovaru“.

Spor v konaní vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 V období skutkových okolností vo veci samej pán Božičevič Ježovnik vykonával ako samostatne zárobkovo činná osoba činnosť dovozu a distribúcie banánov.

15 Počas obdobia relevantného vo veci samej pán Božičevič Ježovnik doviezol do Slovinska banány pochádzajúce z tretích krajín. Na základe 30 colných vyhlásení podaných na príslušný colný úrad Koper (Slovinsko) v období od 26. augusta 2009 do 26. januára 2011 boli dovezené banány umiestnené do režimu nazývaného „colný režim 42“, ktorý umožňoval ich uvedenie do voľného obehu s oslobodením od DPH pri dovoze. S cieľom preukázať, že uvedené banány boli určené na prepravu do iného členského štátu, pán Božičevič Ježovnik predložil vyhlásenia o použití a konečnom určení opatrené pečiatkami deklarovaných príjemcov tovarov.

16 Pán Božičevič Ježovnik predal dovezené banány nadobúdateľom so sídlom v Rumunsku v nadväznosti na vykonané rokovania a objednávky, ktoré boli zadané prostredníctvom telefónu. Faktúry vrátane predbežných faktúr a ostatné dokumenty sa zaslali prostredníctvom elektronickej pošty, faxu alebo bežnej pošty. Pred uzavretím zmlúv pán Božičevič Ježovnik overil číslo registrácie a identifikácie hospodárskych subjektov (číslo „EORI“), ako aj platnosť identifikačných čísel pre DPH nadobúdateľov. Pán Božičevič Ježovnik požiadal nadobúdateľov o vystavenie vyhlásenia, ktoré preukazuje, že zabezpečia dopravu banánov do iného členského štátu.

17 Po prijatí platby od nadobúdateľov im pán Božičevič Ježovnik odovzdal colne odbavené banány v prístave Koper, pričom na nich previedol tiež vlastnícke právo k nim. Nadobúdatelia v nadväznosti na to zabezpečili dopravu banánov do Rumunska, ako aj zaslanie potvrdených nákladných listov CMR po vyložení tovaru v konečnom cieli.

18 Pri následnej kontrole colných vyhlásení, ktoré predložil pán Božičevič Ježovnik, colný úrad uviedol, že viacerí rumunskí nadobúdatelia boli zaregistrovaní na účely DPH krátko pred prvou dodávkou a vymazaní zo systému DPH v ten istý deň. Podľa tohto úradu nákladné listy CMR, ktoré na požiadanie predložil pán Božičevič Ježovnik, neboli úplne čitateľné a boli neúplné, pričom obsahovali

nedostatočné údaje, pokiaľ ide o dátum a miesto vykládky tovaru. Uvedený úrad ďalej poznamenal, že predajná hodnota banánov a ich cena, za ktorú ich pán Božičevič Ježovnik predal, boli identické alebo sa iba minimálne odlišovali, že hmotnosť banánov uvedená vo faktúrach o predaji sa odlišovala od údajov uvedených v colných vyhláseniach a že faktúry zaregistrované v účtovných knihách sa odlišovali od faktúr predložených vo vzťahu k rovnakému tovaru na colnom úrade a daňovým orgánom.

19 Colný úrad získal informácie od rumunských daňových orgánov. Podľa týchto orgánov niektorí rumunskí nadobúdatelia boli „fiktívnymi prevádzkovateľmi“, ktorí na registrovaných adresách nevykonávali činnosť, nereagovali na ich výzvy a ktorých štatutármi boli turecký, irackí, maďarskí alebo egyptskí štátni príslušníci. Okrem toho podľa uvedených orgánov určití dopravcovia potvrdili dopravu a vykládku banánov vo veľkoobchodoch v Rumunsku. Uviedli, že objednávku na prepravu dostali telefonicky a že platba bola vykonaná v hotovosti. Iní dopravcovia popreli pravosť podpisov uvedených na nákladných listoch, ako aj existenciu akejkoľvek väzby s nadobúdateľmi.

20 Vzhľadom na tieto skutočnosti sa colný úrad domnieval, že pán Božičevič Ježovnik nepreukázal, že predmetné banány opustili územie Slovinskej republiky a boli odovzdané deklarovaným nadobúdateľom. Tento úrad ďalej konštatoval, že pán Božičevič Ježovnik nepostupoval s náležitou starostlivosťou, opomenul vykonať základné kontroly nadobúdateľov a ignoroval indície naznačujúce podvod v oblasti DPH.

21 Rozhodnutím z 24. mája 2013 preto Colný úrad Ľubľana (Slovinsko) rozhodol, že pán Božičevič Ježovnik je povinný zaplatiť DPH v sume 242 949,04 eura.

22 Rozhodnutím z 30. septembra 2014 Ministrstvo za finance (Ministerstvo financií, Slovinsko) zamietlo sťažnosť, ktorú podal pán Božičevič Ježovnik proti rozhodnutiu colného úradu.

23 Upravno sodišče Republike Slovenije (Správny súd, Slovinská republika) zamietol žalobu, ktorú podal pán Božičevič Ježovnik proti rozhodnutiu ministerstva financií. Tento súd najmä pripomenul, že v prípade porušenia povinností vzťahujúcich sa na „colný režim 42“ nemá prípadná dobrá viera zdaniteľnej osoby žiadny vplyv na dodatočné zaplatenie DPH.

24 Pán Božičevič Ježovnik podal kasačnú sťažnosť na Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko).

25 Tento súd sa pýta na podmienky, za ktorých môže byť dovozca povinný zaplatiť DPH, a to vzhľadom na okolnosti, ako sú okolnosti vo veci samej.

26 V tejto súvislosti uvedený súd spresňuje, že podľa článku 201 smernice o DPH slovinské právo spája zodpovednosť za zaplatenie DPH pri dovoze s ustanoveniami colného kódexu týkajúcimi sa zodpovednosti za zaplatenie dovozného cla. V tomto kontexte zastáva názor, že je potrebné určiť, či je dovozca dlžníkom colného dlhu v zmysle článku 201 alebo článku 204 colného kódexu.

27 Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, uvádza, že v rozsudku z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, body 56 a 57), Súdny dvor rozlišoval medzi zodpovednosťou zdaniteľnej osoby za zaplatenie DPH a zodpovednosťou dovozcu za zaplatenie colného dlhu. Tento súd sa pýta, či v prípade, ako je prípad vo veci samej, je dovozca zodpovedný za zaplatenie DPH, rovnako ako je povinný zaplatiť colný dlh aj napriek tomu, že prepravu tovaru obstarával nadobúdateľ a dovozca konal s náležitou starostlivosťou a v dobrej viere.

28 V prípade, ak by zodpovednosť dovozcu za zaplatenie DPH bola odlišná od zodpovednosti za zaplatenie colného dlhu, vnútroštátny súd chce vedieť, či je táto zodpovednosť rovnaká ako zodpovednosť zdaniteľnej osoby vykonávajúcej dodávku v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 ods. 1 smernice o DPH a ako v tomto rámci treba posudzovať dobrú vieru dovozcu v prípade podvodu spáchaného nadobúdateľom.

29 V tejto súvislosti zdôrazňuje, že oslobodenie od dane bolo povolené colným úradom vzhľadom na informácie predložené dovozcom v čase dovozu v jeho vyhláseniach a v nadväznosti na predbežnú kontrolu. Poznamenáva, že z rozsudku z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548), môže vyplývať, že také povolenie môže znamenať, že dovozca nemôže byť povinný zaplatiť DPH za hypotézy, že dodatočná kontrola odhalí nezrovnalosti. Ak by to tak bolo, podľa vnútroštátneho súdu by takýto výklad znižoval význam dodatočnej kontroly uvádzanej v článku 78 colného kódexu.

30 Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta, či okolnosť, že ide o prvý vstup tovaru na colné územie Únie, vyžaduje mimoriadnu starostlivosť vynaloženú zo strany dovozcu.

31 Za týchto okolností Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je dovozca (deklarant), ktorý v čase dovozu žiada o oslobodenie od zaplatenia DPH (dovoz podľa colného režimu 42) z dôvodu, že tovar je určený na dodanie do iného členského štátu, zodpovedný za zaplatenie DPH (ak sa následne zistí, že hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od dane neboli splnené), rovnako ako je zodpovedný za zaplatenie colného dlhu?

2. V prípade zápornej odpovede, je zodpovednosť dovozcu (deklaranta) rovnaká ako zodpovednosť zdaniteľnej osoby vykonávajúcej dodanie tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré je oslobodené od dane na základe článku 138 ods. 1 smernice o DPH?

3. Má sa v naposledy uvedenom prípade hodnotiť subjektívna stránka konania dovozcu (deklaranta) zameraná na zneužitie systému DPH inak než v prípade dodania tovaru v rámci [Únie] podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH? Má byť toto hodnotenie miernejšie, a to s ohľadom na skutočnosť, že na oslobodenie od zaplatenia DPH treba v colnom režime 42 predbežné schválenie colného orgánu? Má byť toto hodnotenie naopak prísnejšie, keďže ide o transakcie súvisiace s prvým vstupom tovaru pochádzajúceho z tretích krajín na vnútorný trh [Únie]?“

O prejudiciálnych otázkach

32 Svojimi tromi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že za okolností, keď zdaniteľnej osobe, ktorá je dovozcom a dodávateľom, bolo priznané oslobodenie od DPH pri dovoze na základe povolenia, ktoré po predbežnej kontrole vydali príslušné colné orgány vzhľadom na dôkazy predložené touto zdaniteľnou osobou, táto zdaniteľná osoba je napriek tomu povinná zaplatiť dodatočne DPH, keď sa pri neskoršej kontrole zistí, že hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od dane neboli splnené.

33 Z článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH vyplýva, že členské štáty oslobodia od dane dovoz tovaru odoslaného alebo prepraveného z tretieho územia alebo z tretej krajiny do iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava končí, ak je takýto tovar, ktorý je dodaný dovozcom označeným alebo uznaným za osobu povinnú platiť DPH podľa článku 201 tejto smernice, oslobodený od dane v súlade s článkom 138 uvedenej smernice.

34 Oslobodenie od DPH pri dovoze tak podlieha tomu, aby dovozca následne uskutočnil dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré je samo osebe oslobodené od dane podľa článku 138 smernice o DPH, a v dôsledku toho závisí od dodržania hmotnoprávnych podmienok stanovených v tomto článku (rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 47).

35 V tejto súvislosti treba v prvom rade pripomenúť, že v rámci oslobodenia dodaní tovarov v rámci Spoločenstva od dane podľa článku 138 smernice o DPH na jednej strane Súdny dvor rozhodol, že nie je v rozpore s právom Únie žiadať od podnikateľského 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 (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 65, ako aj zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 48 a citovanú judikatúru). Z toho vyplýva, že ak dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakcia, ktorú uskutočnila, bola súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a ak neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať na zabránenie tomuto podvodu, musí sa jej zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54 a citovanú judikatúru).

36 Na druhej strane z judikatúry Súdneho dvora v podstate vyplýva, že zodpovednosť dodávateľa za dodatočné zaplatenie DPH sa posudzuje odlišne od zodpovednosti dovozcu za zaplatenie cla. Dovozca je povinný zaplatiť clo dlžné za dovoz tovaru, vo vzťahu ku ktorému sa vývozca dopustil colného priestupku, a to aj vtedy, ak dovozca koná v dobrej viere a na tomto priestupku sa nepodieľal (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. júla 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, bod 61). Túto judikatúru však naopak nemožno prebrať na posúdenie otázky, či dodávateľ v kontexte transakcie v rámci Spoločenstva, pri ktorej došlo k podvodu, môže byť povinný zaplatiť dodatočne DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, body 54 až 57).

37 Z toho vyplýva, že v rámci oslobodenia dodávok tovarov v Spoločenstve podľa článku 138 smernice o DPH dodávateľ, ktorý hoci konal dobromyseľne a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, vykonal transakciu, ktorá bola v konečnom dôsledku bez jeho vedomia súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, nemôže byť povinný zaplatiť dodatočne DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, body 65 až 67).

38 Táto judikatúra sa uplatňuje tiež na režim oslobodenia od dane pri dovoze tovarov, ktoré majú byť predmetom dodania v rámci Spoločenstva, stanovený v článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94).

39 Ako vyplýva z judikatúry citovanej v bode 34 tohto rozsudku, oslobodenie od dane pri dovoze je podmienené tým, že dovozca následne vykoná dodanie v rámci Spoločenstva, oslobodené od dane podľa článku 138 smernice o DPH. V dôsledku toho treba s oboma operáciami zaobchádzať koherentne s cieľom zabezpečiť logiku inherentnú režimu oslobodenia od dane pri dovoze stanoveného v článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH.

40 Odmietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá je dovozcom a dodávateľom, automaticky bez ohľadu na jej starostlivosť právo na oslobodenie od DPH pri dovoze v prípade podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ v kontexte nasledujúceho dodania v rámci Spoločenstva, by viedlo k prerušeniu spojenia medzi oslobodením od dane pri dovoze a nasledujúcim oslobodením od dane pri dodaní v rámci Spoločenstva. Ako to vyplýva z bodu 37 tohto rozsudku, toto posledné uvedené oslobodenie od dane nemožno dodávateľovi automaticky odmietnuť v prípade podvodu, ktorý spácha nadobúdateľ.

41 Z toho vyplýva, že zo samotnej skutočnosti, že v colnej oblasti článok 78 ods. 3 colného kódexu stanovuje, že „ak výsledky preskúmania vyhlásenia alebo následnej kontroly nasvedčujú tomu, že predpisy upravujúce príslušný colný režim boli uplatnené na základe nesprávnych alebo neúplných údajov, colné orgány v súlade s vydanými predpismi môžu prijať opatrenia nevyhnutné na nápravu, pričom zoberú do úvahy nové informácie, ktoré majú k dispozícii“, nemožno vyvodzovať, že uvedené orgány môžu od zdaniteľnej osoby, ktorá je dovozcom, požadovať dodatočné zaplatenie DPH pri dovoze za každých okolností a bez posúdenia starostlivosti a dobromyseľnosti zdaniteľnej osoby.

42 Po druhé treba poznamenať, že vnútroštátny súd sa pýta konkrétnejšie na vplyv, ktorý môže v spore vo veci samej mať skutočnosť, že príslušný colný orgán po predbežnej kontrole, vykonanej na základe informácií predložených dovozcom v jeho colných vyhláseniach, povolil podľa článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH oslobodenie od DPH pri dovoze tovarov pochádzajúcich z tretieho štátu na územie Únie.

43 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, na ktorú odkazuje vnútroštátny súd, zásada právnej istoty bráni, aby členský štát, ktorý spočiatku dokumenty predložené dodávateľom prijal ako dôkazy odôvodňujúce nárok na oslobodenie dodania od dane, mohol následne tohto dodávateľa nútiť, aby zaplatil DPH súvisiacu s týmto dodaním z dôvodu podvodu spáchaného nadobúdateľom, o ktorom tento dodávateľ nevedel a nemohol vedieť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 50, ako aj zo 14. júna 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 75).

44 Uplatnenie tejto judikatúry je však obmedzené na situáciu, v ktorej zdaniteľná osoba konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby predišla akejkoľvek účasti na daňovom podvode. Z toho vyplýva, že uvedenú judikatúru nemožno chápať v tom zmysle, že zásada právnej istoty bráni príslušným vnútroštátnym orgánom, aby pri dodržaní uplatniteľných lehôt vykonali novú kontrolu na overenie, či zdaniteľná osoba nevedela ani nemohla vedieť o prípadnom daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, body 97 a 98).

45 Samotná skutočnosť, že v spore vo veci samej oslobodenie od dane pri dovoze, po predbežnej kontrole vykonanej na základe informácií, ktoré poskytol dovozca v colných vyhláseniach, povolil príslušný colný orgán, nemôže sama osebe vylučovať akúkoľvek možnosť požadovať dodatočné zaplatenie DPH pri dovoze, ak sa zdá, že dovozca sa zúčastnil na daňovom podvode alebo nepostupoval s náležitou starostlivosťou s cieľom vyhnúť sa takejto účasti.

46 Vnútroštátnemu súdu tak prislúcha vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností sporu vo veci samej, aby určil, či pán Božičevič Ježovnik konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na zabezpečenie toho, aby vykonané transakcie neviedli k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53). V tejto súvislosti treba uviesť, že ako to zdôraznila Európska komisia, samotná skutočnosť, že dotknuté tovary boli predtým dovezené z tretej krajiny, neodôvodňuje prísnejší prístup k zodpovednosti, ktorú nesie pán Božičevič Ježovnik, než k zodpovednosti určenej v rámci obyčajnej transakcie v rámci Spoločenstva, ktorej sa týka článok 138 ods. 1 smernice o DPH.

47 V prípade, že by vnútroštátny súd dospel k záveru, že vzhľadom na objektívne skutočnosti dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že dodania nadväzujúce na dovozy, ktorých sa týka spor vo veci samej, boli súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a že neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať na zabránenie tomuto podvodu, musel by jej odmietnuť priznanie práva na oslobodenie od DPH pri dovoze (pozri analogicky rozsudky zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54, a z 9. októbra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 42).

48 Naopak, v prípade, že by vnútroštátny súd dospel k záveru, že dotknutá zdaniteľná osoba nevedela ani nemohla vedieť, že dodania nadväzujúce na predmetné dovozy boli súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a že prijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať na zabránenie tomuto podvodu, nesmel by jej odmietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane pri dovoze.

49 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prejudiciálne otázky odpovedať, že článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že za okolností, keď zdaniteľnej osobe, ktorá je dovozcom a dodávateľom, bolo priznané oslobodenie od DPH pri dovoze na základe povolenia,

ktoré po predbežnej kontrole vydali príslušné colné orgány vzhľadom na dôkazy predložené touto zdaniteľnou osobou, táto zdaniteľná osoba nie je povinná zaplatiť dodatočne DPH, keď sa pri neskoršej kontrole zistí, že hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od dane neboli splnené, ibaže by sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukázalo, že uvedená zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že dodania nadväzujúce na predmetné dovozy boli súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a že neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať na zabránenie tomuto podvodu, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

50 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 (deviata komora) rozhodol takto:

Článok 143 ods. 1 písm. d) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2009/69/ES z 25. júna 2009, sa má vykladať v tom zmysle, že za okolností, keď zdaniteľnej osobe, ktorá je dovozcom a dodávateľom, bolo priznané oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dovoze na základe povolenia, ktoré po predbežnej kontrole vydali príslušné colné orgány vzhľadom na dôkazy predložené touto zdaniteľnou osobou, táto zdaniteľná osoba nie je povinná zaplatiť dodatočne DPH, keď sa pri neskoršej kontrole zistí, že hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od dane neboli splnené, ibaže by sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukázalo, že uvedená zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že dodania nadväzujúce na predmetné dovozy boli súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a že neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať na zabránenie tomuto podvodu, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy