Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NICHOLAS EMILIOU
prednesené 7. apríla 2022[1]

Vec C-696/20

B.
proti
Dyrektor Izby Skarbowej w W.

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica o DPH – Článok 41 – Uplatniteľnosť – Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva neoslobodené od dane – Zmena kvalifikácie transakcie v rámci reťazca transakcií daňovým orgánom – Povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty (DPH) z transakcie, ktorú účastník konania nesprávne kvalifikoval ako transakciu uskutočňovanú na vnútroštátnej úrovni – Zásada proporcionality“

I. Úvod

1. Chyba na začiatku matematickej úlohy, ktorá je inak vypracovaná správne, môže v závislosti od osobnosti profesora všeobecne viesť k dvom možným výsledkom. Človek môže dostať body za časť, ktorá je vypracovaná správne, alebo môže byť ohodnotený prísne za nesprávne vypracovanú úlohu. Zdá sa, že ak by sa daňové orgány správali ako profesori matematiky, s najväčšou pravdepodobnosťou by hodnotili podľa druhého scenára, prinajmenšom na základe skutkových okolností prejednávanej veci.

2. B je spoločnosťou so sídlom v Holandsku, ktorá slúžila ako sprostredkovateľ v reťazci transakcií zahŕňajúcich najmenej tri subjekty. B kúpila tovar od spoločnosti BOP so sídlom v Poľsku a ďalej ho predala svojim zákazníkom nachádzajúcim sa v iných členských štátoch.

3. Hoci v tomto reťazci nedošlo k žiadnemu podvodu a daň z pridanej hodnoty (DPH) bola priznaná na každom stupni, poľské orgány sa napriek tomu domnievali, že tento postup bol nesprávny, pretože dodanie súvisiace s prepravou tovaru priamo od spoločnosti BOP ku konečným zákazníkom spoločnosti B, bolo nesprávne stanovené. Zatiaľ čo B považovala prvú transakciu (dodanie od BOP do B) za transakciu na vnútroštátnej úrovni, a druhú (vlastné dodania B svojim zákazníkom) za transakciu v rámci Spoločenstva, pričom prepravu pripísali k druhej transakcii, poľské orgány pripísali prepravu, a teda povahu v rámci Spoločenstva, k prvej transakcii.

[1] Jazyk prednesu: angličtina.

4. Táto zmena kvalifikácie viedla poľské orgány k uplatneniu domnienky stanovenej v článku 41 smernice o DPH[2], ktorý stanovuje, že miestom nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva (a teda miestom zdanenia) je v konečnom dôsledku členský štát, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ tovaru konal, s výnimkou prípadov, keď bola DPH uplatnená v mieste, kde sa preprava tovaru končí. Keďže B nemohla preukázať, že uplatnila DPH na preklasifikované nadobudnutie v rámci Spoločenstva v členských štátoch konečného určenia tovaru, poľské orgány sa pri žiadosti o zaplatenie DPH opierali o poľské identifikačné číslo pre DPH, ktoré B použila na účely tohto nadobudnutia.

5. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), vnútroštátny súd, ktorý rozhoduje vo veci, však uvádza, že daň už bola zaplatená zákazníkmi spoločnosti B. Z tohto hľadiska má vnútroštátny súd pochybnosti o tom, či článok 41 smernice o DPH v spojení so zásadami neutrality a proporcionality bráni výslednej situácii, v ktorej bola daň podľa tohto súdu zaplatená dvakrát; a to zákazníkmi spoločnosti B v členskom štáte určenia tovaru, a tiež spoločnosťou B v Poľsku na základe uplatnenia vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou bolo toto ustanovenie prebraté.

II. Právny rámec

1. Právo Únie

6. Podľa článku 20 smernice o DPH platí, že:

„‚Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva' je získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

…“

7. Podľa článku 40 smernice o DPH platí, že „za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi“.

8. Článok 41 smernice o DPH znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článku 40, sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) považuje miesto na území členského štátu, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil toto nadobudnutie, ak nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie sa zdanilo v súlade s článkom 40.

Ak podľa článku 40 nadobudnutie podlieha DPH v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, po tom, ako bolo zdanené v súlade s prvým odsekom, základ dane sa primerane zníži v členskom štáte, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ toto nadobudnutie uskutočnil.“

[2] Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, p. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

9. Článok 138 ods. 1 smernice o DPH v znení pred prijatím smernice (EÚ) 2018/1910 [3] stanovoval:

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

10. Článok 1 ods. 3 smernice 2018/1910 stanovuje:

„Článok 138 [smernice o DPH] sa mení takto:

a) odsek 1 nahrádza takto:

,1. Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich príslušného územia, ale v rámci Spoločenstva, predávajúcim alebo nadobúdateľom, alebo na ich účet, ak sú splnené tieto podmienky:

a) tovar je dodaný inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe konajúcej ako takej v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala;

b) táto zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorej sa dodanie uskutoční, je identifikovaná na účely DPH v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala, a uviedla toto identifikačné číslo pre DPH dodávateľovi;‘

…“

2. Vnútroštátne právo

11. Článok 25 ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb z 11. marca 2004, ďalej len „zákon o DPH“) znie takto:

„1. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje za uskutočnené na území členského štátu, na ktorom sa tovar nachádza v okamihu skončenia jeho odoslania alebo prepravy.

2. Bez toho, aby bolo dotknuté uplatnenie odseku 1 v prípade, keď nadobúdateľ uvedený v článku 9 ods. 2 pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva uviedol číslo, ktoré mu pridelil na účely transakcií v rámci Spoločenstva iný členský štát, než je štát, na ktorého území sa tovar nachádza v okamihu skončenia jeho odoslania alebo prepravy, sa nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva považuje za uskutočnené aj na území tohto členského štátu, okrem prípadu, keď nadobúdateľ preukáže, že nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva:

(1) bolo zdanené na území členského štátu, na ktorom sa tovar nachádza v okamihu skončenia jeho odoslania alebo prepravy, alebo

[3] Smernica Rady zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi (Ú. v. EÚ L 311, 2018, s. 3).

(2) sa považuje za zdanené na území členského štátu, na ktorom sa tovar nachádza v okamihu skončenia jeho odoslania alebo prepravy, vzhľadom na uplatnenie zjednodušeného konania pri trojstrannej transakcii v rámci Spoločenstva uvedenej v oddiele XII.“

III. Skutkový stav, vnútroštátne konanie a prejudiciálna otázka

12. B je spoločnosť so sídlom v Holandsku, ktorá je zaregistrovaná na účely DPH v tomto členskom štáte. V čase, kedy nastali skutkové okolnosti (apríl 2012), bola zaregistrovaná na účely DPH aj v Poľsku.

13. Počas tohto obdobia konala ako sprostredkovateľ v reťazci dodaní vzťahujúcich sa na ten istý tovar, na ktorých sa zúčastnili minimálne tri rôzne hospodárske subjekty. B nakúpila tovar od spoločnosti BOP a následne ho ďalej predala svojim zákazníkom. Tovar bol odoslaný priamo od pôvodného dodávateľa v Poľsku (spoločnosti BOP) poslednému subjektu v dodávateľskom reťazci.

14. Pri nadobudnutí tovaru od spoločnosti BOP použila B svoje poľské identifikačné číslo pre DPH. B považovala tieto dodania za domáce dodania tovaru, preto na ne uplatnila sadzbu DPH vo výške 23 %. B následne klasifikovala dodania uskutočnené svojim zákazníkom ako dodania v rámci Spoločenstva zdaňované sadzbou 0 %. Títo zákazníci priznali DPH uplatniteľnú na nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.

15. Dyrektor Urzedu Kontroli Skarbowej w R. (riaditeľ Úradu daňovej kontroly so sídlom v R., Poľsko) (ďalej len „prvostupňový daňový orgán“) vo svojom rozhodnutí z 11. júna 2015 zmenil kvalifikáciu spornej transakcie po tom, ako dospel k záveru, že dodanie, ktorému mala byť preprava pripísaná, bolo nesprávne identifikované. Zatiaľ čo B pripísala prepravu druhému dodaniu (uskutočnenému jej zákazníkom), prvostupňový daňový orgán dospel k záveru, že preprava mala byť pripísaná prvému dodaniu v reťazci, ktoré uskutočnila BOP v prospech spoločnosti B. Preto sa domnieval, že prvá transakcia predstavovala dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré malo byť spoločnosťou B priznané ako nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte určenia tovaru, na ktorý sa mala B zaregistrovať, zatiaľ čo dodania spoločnosti B svojim zákazníkom v tomto štáte mali byť zdanené ako transakcie na vnútroštátnej úrovni.

16. Okrem toho vzhľadom na to, že B použila svoje poľské identifikačné číslo pre DPH, teda číslo pre DPH pridelené iným členským štátom, než je členský štát, v ktorom sa skončila preprava sporného tovaru, prvostupňový daňový orgán na základe článku 25 ods. 2 bodu 1 zákona o DPH, ktorým sa preberá článok 41 smernice o DPH, rozhodol, že B je povinná priznať DPH zo svojho (preklasifikovaného) nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v Poľsku. Zároveň potvrdil, že BOP bola povinná fakturovať DPH vo výške 23 %[4] zo svojho dodania poskytnutého spoločnosti B a že B nemala právo na odpočítanie zodpovedajúcej DPH na vstupe.[5]

17. Rozhodnutím z 11. septembra 2015 Dyrektor Izby Skarbowej w W. (riaditeľ Daňového úradu so sídlom vo W.) tieto závery v podstate potvrdil.[6]

[4] Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že neoslobodenie preklasifikovaného dodania v rámci Spoločenstva od dane vyplývalo z vnútroštátneho pravidla platného v rozhodnom čase, podľa ktorého oslobodenie od dane nebolo možné priznať, pokiaľ nadobúdateľ konal na základe svojho národného identifikačného čísla pre DPH.

[5] Návrh na začatie prejudiciálneho konania neuvádza dôvody, pre ktoré bolo právo spoločnosti B na odpočítanie dane zamietnuté.

[6] Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Dyrektor Izby Skarbowej w W. zrušil rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu ako celok a stanovil za apríl 2012 sumu vrátenia rozdielu na dani v mierne vyššej sume. Zároveň sa uvádza, že táto zmena nie je relevantná pre položenú otázku, keďže Dyrektor Izby Skarbowej w W. potvrdil skutkové a právne závery prvostupňového súdu.

18. B napadla toto rozhodnutie na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava, Poľsko), ktorý jej žalobu zamietol ako nedôvodnú.

19. Tento súd sa stotožnil s názorom daňových orgánov, podľa ktorého B nesprávne posúdila obe dotknuté dodania, a nesprávne určila dodanie, ku ktorému mala byť preprava pripísaná.

20. B podala kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), ktorý je vnútroštátnym súdom.

21. B v konaní vedenom na tomto súde tvrdí, že článok 25 ods. 1 a ods. 2 bod 1 zákona o DPH bol nesprávne uplatnený, pretože tieto ustanovenia sa vzťahujú len na nadobudnutia v rámci Spoločenstva, a nie na vnútroštátne situácie (t. j. ako vysvetľuje B, keď sa preprava tovaru začína v členskom štáte, ktorý identifikačné číslo pre DPH pridelil). B tiež tvrdí, že došlo k nesprávnemu uplatneniu článku 25 ods. 2 zákona o DPH, ako aj článku 41 smernice o DPH v spojení s článkom 16 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011[7], pretože článok 25 ods. 2 zákona o DPH bol uplatnený na transakciu, ktorá už bola v Poľsku zdanená ako transakcia na vnútroštátnej úrovni. B napokon tvrdí, že článok 25 ods. 2 bod 1 zákona o DPH bol na jej situáciu uplatnený nesprávne, pretože predmetné dodania boli zdanené v členských štátoch, v ktorých sa preprava končí (jej vlastnými zákazníkmi).

22. Vnútroštátny súd uvádza, že DPH bola zaplatená na každom stupni sporného reťazca a že nič nenasvedčuje tomu, že došlo k podvodu. Tento súd uvádza, že práve nesprávne posúdenie sporných dodaní zo strany B viedlo k povinnosti tohto subjektu zaplatiť DPH v Poľsku.

23. Uvádza tiež, že poľské daňové orgány nemajú právomoc overovať celý reťazec sporných dodaní, čo znamená, že DPH zaplatenú zákazníkmi spoločnosti B v členskom štáte určenia tovaru nemožno zohľadniť. To podľa vnútroštátneho súdu vedie k neprimeranému daňovému zaťaženiu spoločnosti B.

24. Za týchto podmienok sa Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálnu otázku:

„Bránia článok 41 [smernice o DPH] a zásada proporcionality a neutrality – v takej situácii, o akú ide vo veci samej – uplatneniu vnútroštátneho ustanovenia, t. j. článku 25 ods. 2 [zákona o DPH] na transakciu nadobudnutia tovaru zdaniteľnou osobou v rámci Spoločenstva

– pokiaľ toto nadobudnutie už bolo zdanené nadobúdateľmi tovaru od tejto zdaniteľnej osoby na území členského štátu, v ktorom sa odoslanie končí,

– a zistilo sa, že konanie zdaniteľnej osoby nebolo spojené so žiadnym daňovým podvodom, ale bolo dôsledkom nesprávneho posúdenia dodaní v reťazových transakciách a poľské identifikačné číslo pre DPH táto osoba uviedla na účely vnútroštátneho dodania a nie na účely dodania v rámci Spoločenstva?“

25. Písomné pripomienky predložili v prejednávanej veci B, Dyrektor Izby Skarbowej w W., poľská vláda, ako aj Európska komisia. Títo účastníci konania boli vypočutí aj na pojednávaní, ktoré sa konalo 27. januára 2022.

[7] Vykonávacie nariadenie Rady z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1).

IV. Posúdenie

26. Uplatnenie článku 41 smernice o DPH predpokladá najmä nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva. Otázka, či dané dodanie v rámci reťazca (ako prvé sporné dodanie vo veci samej) môže byť ako také kvalifikované, závisí od „pripísania prepravy“. Keďže účastníci konania predložili rôzne stanoviská k spôsobu, akým je potrebné posúdiť túto otázku, začnem tieto návrhy prostredníctvom úvodných poznámok k tejto otázke (A). Následne sa budem zaoberať otázkou, ktorá je podstatou tohto sporu, a to tak, že sa zameriam na odôvodnenie článku 41 smernice o DPH (B) a preskúmam jeho uplatniteľnosť na vec v konaní vo veci samej (C).

A. Úvodné poznámky k pripísaniu prepravy

27. Poukazujem na skutočnosť, že pri posudzovaní daňového posudzovania dodaní tovaru, ktoré sú súčasťou reťazca, je prvoradé určiť presný segment tohto reťazca, ktorému by mala byť pripísaná preprava uskutočnená v tomto rámci. Toto pripísanie určuje, ktorá časť dodaní má byť kvalifikovaná ako dodanie v rámci Spoločenstva, a teda ho členské štáty musia oslobodiť od DPH, ako to stanovuje článok 138 ods. 1 smernice o DPH.

28. Toto ustanovenie v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej stanovovalo, že „členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala“ [8].

29. Pri výklade tohto ustanovenia Súdny dvor rozhodol, že v rámci reťazca po sebe nasledujúcich dodaní, ktoré viedli iba k jednej preprave v rámci Spoločenstva „možno prepravu… priradiť jednému z dvoch dodaní a iba toto dodanie tak bude oslobodené…“ [9].

30. Súdny dvor rozhodol, že na otázku, ktoré dodanie v reťazci je tým, ktorému sa má preprava pripísať, treba odpovedať na základe celkového posúdenia všetkých okolností prejednávanej veci. [10] V tejto súvislosti Súdny dvor zdôraznil význam prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník. [11]

31. V prejednávanej veci zaujali B a Dyrektor Izby Skarbowej w W. rozdielne stanoviská k otázke pripísania prepravy, ktorou bol tovar odoslaný od prvého subjektu v reťazci (BOP) k poslednému (zákazníkom spoločnosti B). Zatiaľ čo B sa domnievala, že túto prepravu je potrebné pripísať k druhému dodaniu v reťazci, a to jej vlastným dodaniam jej zákazníkom, Dyrektor Izby Skarbowej w W. dospel k záveru, že preprava musí byť pripísaná k prvému dodaniu (uskutočnenému spoločnosťou BOP spoločnosti B). Tento rozdiel v uhle pohľadu sa následne odzrkadlil v ich

[8] Článok 138 ods. 1 smernice o DPH bol zmenený smernicou 2018/1910. Touto zmenou sa budem podrobnejšie zaoberať v bode 57 nižšie.

[9] Pozri napríklad rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 70 a citovaná judikatúra) alebo z 23. apríla 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, bod 43 a citovaná judikatúra).

[10] Pozri napríklad rozsudok zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 27) alebo z 23. apríla 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, bod 43 a citovaná judikatúra).

[11] Pozri nedávne rozsudky z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, body 70 a 72), a z 10. júla 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, bod 39). Pozri tiež, pokiaľ ide o iné usmernenia, návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, body 58 až 64), v ktorých sa konkrétne zdôrazňuje riziko spojené s náhodnou stratou tovaru počas prepravy.

príslušných posúdeniach v súvislosti s otázkou, ktoré z dodaní predstavovali dodania v rámci Spoločenstva. To následne ovplyvnilo ich názory na daňové zaobchádzanie s každým zo sporných dodaní.

32. V tomto konaní sa B odvoláva konkrétne na článok 36a smernice o DPH, aby uviedla, že jej stanovisko k pripísaniu prepravy je v súlade s druhým odsekom uvedeného ustanovenia.

33. Poznamenávam, že článok 36a smernice o DPH skutočne objasňuje otázku pripísania prepravy v rámci reťazca dodaní, keď vo svojom druhom odseku stanovuje, že „odoslanie alebo preprava sa pripíše dodaniu tovaru sprostredkujúcim subjektom len vtedy, ak sprostredkujúci subjekt [akým je v tomto prípade B] oznámil svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu pridelil členský štát, z ktorého sa tovar odoslal alebo prepravil“. Ak by sa teda toto ustanovenie uplatňovalo na prejednávanú vec, potvrdzovalo by stanovisko, ktoré zastáva B. Podľa môjho názoru sa ho však B v prejednávanej veci nemôže dovolávať, pretože toto ustanovenie bolo do smernice o DPH zavedené smernicou 2018/1910, [12] teda niekoľko rokov po uskutočnení spornej transakcie. Ako také nie je uplatniteľné *ratione temporis* na prejednávanú vec. Okrem toho nevidím žiadnu skutočnosť, či už v texte smernice 2018/1910, alebo v histórii právnych predpisov, ktorá by odôvodňovala tvrdenie spoločnosti B, že obsah článku 36a druhého odseku smernice o DPH odráža predchádzajúcu judikatúru Súdneho dvora.

34. Z návrhu Komisie, ktorý viedol k prijatiu smernice 2018/1910, vyplýva, že toto ustanovenie vyplýva z „požiadavky členských štátov na legislatívne zlepšenie s cieľom zvýšiť právnu istotu hospodárskych subjektov pri určovaní dodaní v rámci reťazca transakcií, ktorým je potrebné pripísať prepravu v rámci Spoločenstva“ [13]. Aj z ďalších prípravných materiálov vyplýva vôľa normotvorcu EÚ „zabrániť rôznym prístupom medzi členskými štátmi, ktoré môžu viesť k dvojitému zdaneniu alebo k nezdaneniu, a s cieľom posilniť právnu istotu hospodárskych subjektov“ [14]. Tento záujem je teraz vyjadrený v odôvodnení 6 smernice 2018/1910.

35. Tieto skutočnosti podľa môjho názoru potvrdzujú, že pripisovanie prepravy vo veci samej je potrebné posudzovať s ohľadom na judikatúru uvedenú v bode 30 nižšie, ktorá odráža situáciu pred prijatím tejto smernice. Tento záver potvrdzuje aj vysvetľujúca poznámka k dokumentu „rýchle riešenia“, v ktorej sa uvádza, že „znenie smernice o DPH pred 1. januárom 2020… neobsahovalo žiadne konkrétne pravidlo na pripísanie prepravy tovaru v rámci Spoločenstva“, ktoré sa teda musí zakladať na „celkovom posúdení všetkých osobitných okolností v každej konkrétnej veci“ [15].

36. Vzhľadom na tieto spresnenia pripomínam, že je na vnútroštátnom súde, ktorý má výlučnú právomoc zisťovať a posudzovať skutkový stav sporu vo veci samej, [16] aby určil pripísanie prepravy v rámci dotknutého dodávateľského reťazca. [17] Nasledujúca analýza je teda relevantná len v prípade, ak by vnútroštátny súd potvrdil, že preprava bude pripísaná prvému spornému dodaniu.

[12] Pozri poznámku pod čiarou 3 vyššie.

[13] Návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel systému dane z pridanej hodnoty a ktorou sa zavádza konečný systém zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi [COM(2017) 569 final], s. 11 na konci.

[14] Pozri dokument Rady ST 10335 2018 INIT z 20. júna 2018, odôvodnenie č. 7 navrhovaného znenia.

[15] Európska komisia, Vysvetlivky k zmenám DPH v EÚ v súvislosti s úpravou call-off stock, reťazovými transakciami a oslobodením od DPH pri dodaní tovaru v rámci Spoločenstva („Rýchle riešenia 2020“), smernica Rady (EÚ) 2018/1910, vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2018/1912, nariadenie Rady (EÚ) 2018/1909, 2019 („Vysvetlivky k rýchlym riešeniam 2020“), bod 3.2.

[16] Pozri napríklad rozsudok z 13. januára 2022, Benedetti Pietro e Angelo a i. (C-377/19, EU:C:2022:4, bod 37 a citovaná judikatúra).

[17] Pozri napríklad odkazy v poznámkach pod čiarou 10 a 11 vyššie.

B. Odôvodnenie článku 41 smernice o DPH

37. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva musí byť vo všeobecnosti zdanené v členských štátoch, v ktorých sa preprava tovaru končí. Uvedené je stanovené v článku 40 smernice o DPH a odráža to hlavné pravidlo súčasného režimu spoločného systému DPH, ktorý prideľuje právomoc zdaňovať štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaného tovaru. [18]

38. Odchylne (ale bez toho, aby bolo dotknuté citované hlavné pravidlo) článok 41 smernice o DPH určuje ako miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva (a teda aj miesto zdanenia), zjednodušene povedané, členský štát, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ tovaru konal, s výnimkou prípadov, keď bola DPH uplatnená v mieste, kde sa preprava tovaru končí.

39. Ako už Súdny dvor rozhodol, cieľom článku 41 smernice o DPH „je jednak zaručiť zdanenie dotknutého nadobudnutia v rámci Spoločenstva, jednak zamedziť dvojitému zdaneniu toho istého nadobudnutia“ [19].

40. Cieľ zabrániť daňovej strate odráža neistotu, pokiaľ ide o členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skutočne skončí. [20] Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva nasleduje po dodaní tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré musí byť v zásade oslobodené od dane podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH. [21] Preto je na účel predchádzania daňovým stratám dôležité zabezpečiť, aby tá istá operácia podliehala zdaneniu zo strany osoby, ktorá nadobudnutie uskutočňuje.

41. Je pravda, že v snahe dosiahnuť tento cieľ vytvára článok 41 smernice o DPH možnosť dvojitého zdanenia, pretože vytvára dve miesta nadobudnutia tovaru, jedno v členskom štáte registrácie pre DPH, ktoré je fiktívnym miestom nadobudnutia, a druhé v členskom štáte, v ktorom sa končí preprava tovaru (ktoré je skutočným miestom nadobudnutia).

42. Takéto dvojité zdanenie by však malo byť len dočasné, pretože v článku 41 druhom odseku smernice o DPH je stanovený opravný mechanizmus spočívajúci v možnosti dotknutého hospodárskeho subjektu preukázať, že transakcia bola zdanená v súlade s článkom 40 smernice o DPH, t. j. v členskom štáte, v ktorom sa preprava končí. V tejto situácii je stanovené, že „základ dane sa primerane zníži v členskom štáte, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ toto nadobudnutie uskutočnil“.

43. Článok 41 smernice o DPH sa zameriava na zamedzenie dvojitého zdanenia tým, že umožňuje použitie tohto opravného mechanizmu. [22] Ide o ďalšie vyjadrenie cieľa presunúť daňové príjmy do členského štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe tovaru. [23]

[18] Pozri odôvodnenie 10 smernice o DPH a napríklad rozsudok zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 43 a citovaná judikatúra).

[19] Pozri v súvislosti s článkom 28 písm. b) časti A ods. 2 šiestej smernice, ktorý zodpovedá článku 41 smernice o DPH, rozsudok z 22. apríla 2010, X (C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 35). Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

[20] V kontexte článku 28 písm. b) časti A ods. 1 šiestej smernice, ktorý zodpovedá článku 40 smernice o DPH, bolo uvedené, že „kým tovar neprekročí hranicu, niet dostatočnej istoty [o odoslaní tovaru z jedného členského štátu do druhého]“. Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:7, bod 46).

[21] Pozri tiež návrh Komisie [COM(2017) 569 final], s. 2, citovaný v poznámke pod čiarou 13 vyššie.

[22] V kontexte šiestej smernice rozsudok z 22. apríla 2010, X (C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 35).

[23] Tamže, bod 44. Pozri bod 37 vyššie.

C. O uplatniteľnosti článku 41 smernice o DPH na konanie vo veci samej

44. K otázke uplatniteľnosti článku 41 smernice o DPH vo veci samej sa v prejednávanej veci pristupovalo z rôznych hľadísk. S cieľom odpovedať na tieto rôzne uhly pohľadu najprv preskúmam tvrdenie spoločnosti B, podľa ktorého je uplatniteľnosť článku 41 smernice o DPH úplne vylúčená, pretože B uskutočnila nadobudnutie s poľskou registráciou pre DPH, teda s registráciou pre DPH členského štátu pôvodu tovaru (1).

45. Vzhľadom na to, že som dospel k záveru, že uvedená okolnosť nebránila uplatneniu článku 41 smernice o DPH v čase, kedy nastali skutkové okolnosti, budem sa venovať otázke vnútroštátneho súdu týkajúcej sa relevantnosti skutočnosti, že zákazníci spoločnosti B zaplatili daň týkajúcu sa druhej transakcie v predmetnom reťazci (2).

46. V tejto súvislosti som tiež dospel k záveru, že táto skutočnosť nemá vplyv na uplatnenie článku 41 smernice o DPH. Na tomto mieste sa posuniem nad rámec výslovne položenej otázky a preskúmam skutočnosť, že vnútroštátne orgány považovali *prvé dodanie* v predmetnom reťazci po jeho rekvalifikovaní za dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré nie je oslobodené od dane. Vzhľadom na túto osobitnú okolnosť som dospel k záveru, že uplatnenie vnútroštátnych predpisov preberajúcich článok 41 smernice o DPH vytvára neprimerané daňové zaťaženie a je vylúčené.(3).

1. Je článok 41 smernice o DPH uplatniteľný, ak sprostredkujúci subjekt používa identifikačné číslo pre DPH v členskom štáte pôvodu tovaru?

47. B tvrdí, že článok 41 smernice o DPH nemožno vo veci samej uplatniť, pretože v čase, keď B nadobudla tovar od spoločnosti BOP, použila svoje poľské identifikačné číslo pre DPH, ktoré vydal členský štát pôvodu tovaru. Podľa spoločnosti B takáto situácia predstavuje vnútroštátne dodanie, na ktoré sa nemôže uplatniť článok 41 smernice o DPH.

48. Pripúšťam, že skutkové okolnosti, o ktoré ide v prejednávanej veci, neodrážajú typický scenár, ktorý by sme mali na mysli pri diskusii o článku 41 smernice o DPH. Takýto scenár by totiž zahŕňal tri členské štáty, pričom napríklad zdaniteľná osoba so sídlom v Holandsku by pod svojím holandským identifikačným číslom pre DPH nadobudla tovar v Poľsku, ktorý by bol určený na dodanie do Nemecka.[24] V takejto situácii by holandské orgány konali na základe fikcie stanovenej v článku 41 smernice o DPH, aby „zabezpečili“ výber dane, pokiaľ daň nie je skutočne zaplatená v členskom štáte konečného určenia tovaru (v danom príklade v Nemecku).

49. Zo znenia článku 41 smernice o DPH, ani z jeho kontextu alebo účelu[25] však nevyplýva nič, čo by obmedzovalo použitie tohto ustanovenia v prípade scenára zahŕňajúceho tri členské štáty a čo by v každom prípade podporovalo postoj, ktorý zaujala B, pokiaľ je posudzovaný podľa ustanovení smernice o DPH platných v rozhodnom čase.

[24] Pozri napríklad praktické príklady uvedené v tomto zmysle v TERRA, B., KAJUS, J.: *A Guide to the European VAT Directives*. 2021, IBFD, bod 11.3.1, a v kontexte nemeckej právnej úpravy, ktorou sa transponuje článok 41 smernice o DPH, Marchal In: RAU/DÜRRWÄCHTER: *Umsatzsteuerrecht*, UStG, § 3d, bod 16, alebo HUMMEL In: MÖSSNER a i.: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, bod 14.387.

[25] Podotýkam, že „je pri výklade ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho doslovné znenie, ale aj kontext, v ktorom sa nachádza, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou“. Pozri napríklad rozsudok zo 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, bod 33 a citovaná judikatúra).

50. Po prvé, pokiaľ ide o znenie, z článku 41 smernice o DPH vyplýva, orgány členského štátu, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, môžu vykonávať svoje právomoci vyplývajúce z tohto ustanovenia, ak ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a ak obchodník konal s identifikačným číslom pre DPH prideleným týmto členským štátom. Zdá sa, že tieto podmienky boli vo veci samej splnené. Naopak znenie tohto ustanovenia nepodmieňuje jeho uplatnenie žiadnou osobitnou identifikáciou pre DPH. [26]

51. *Po druhé*, pokiaľ ide o širší normatívny kontext, B tvrdí, že je potrebné vychádzať z článku 20 smernice o DPH, z ktorého podľa nej vyplýva, že na to, aby došlo k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva, musí obchodník konať s identifikačným číslom pre DPH prideleným iným členským štátom, ako je štát pôvodu tovaru.

52. Článok 20 smernice o DPH definuje pojem „nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“ a stanovuje, že predstavuje „získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu, než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala“.

53. B na pojednávaní v podstate vysvetlila, že článok 41 smernice o DPH nemôže rozšíriť pojem „nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“ tak, ako je definovaný v článku 20 tej istej smernice. Podľa spoločnosti B článok 41 smernice o DPH len zavádza osobitný mechanizmus zdaňovania nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva. Podľa spoločnosti B pojem nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva vyžaduje, aby sa členské štáty odoslania a určenia tovaru líšili. Podľa spoločnosti B však v prejednávanej veci poľské orgány zdanili nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte jeho pôvodu, hoci tento tovar bol prepravovaný práve z tohto štátu. V takejto situácii sa podľa spoločnosti B musí transakcia zdaňovať ako vnútroštátna.

54. Na rozdiel od tvrdení spoločnosti B nerozumiem, ako by podľa pravidiel smernice o DPH uplatniteľných *ratione temporis* na vec v konaní vo veci samej definícia uvedená v článku 20 smernice o DPH mohla podmieňovať záver o tom, či ide o nadobudnutie v rámci Spoločenstva, alebo nie, použitím osobitného identifikačného čísla pre DPH.

55. Pred prijatím smernice 2018/1910 [27] Súdny dvor vychádzal zo znenia článkov 20 a 138 ods. 1 (účinného v tom čase) smernice o DPH, keď rozhodol, že „miesto, kde je subjekt registrovaný na účely DPH, nie je kritériom kvalifikácie transakcie ako dodania v rámci Spoločenstva alebo ako nadobudnutia v rámci Spoločenstva“ [28].

56. Pojem nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva vymedzený v článku 20 smernice o DPH je totiž viazaný na pojem dodanie tovaru v rámci Spoločenstva uvedený v článku 138 ods. 1 tej istej smernice, pretože k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva môže dôjsť v zásade len vtedy, ak najprv dôjde k dodaniu tovaru v rámci Spoločenstva. [29] Vzhľadom na to, že uplatniteľnosť

[26] Na rozdiel od iných ustanovení smernice o DPH. Pozri napríklad článok 141 písm. a), c) a d) smernice o DPH.

[27] Pozri poznámku pod čiarou 3 vyššie.

[28] Rozsudok z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 42). Pozri tiež rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 30 a citovaná judikatúra).

[29] Berúc do úvahy skutočnosť, že „majú aj pojmy dodávka v rámci Spoločenstva a nadobudnutie v rámci Spoločenstva objektívnu povahu a uplatňujú sa nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení“. Pozri napríklad rozsudok zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 28 a citovaná judikatúra).

článku 41 smernice o DPH vyžaduje existenciu nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ako vyplýva z jeho znenia, toto ustanovenie je spojené tak s článkom 20, ako aj s článkom 138 ods. 1 smernice o DPH. [30]

57. Poukazujem na to, že judikatúru Súdneho dvora uvedenú v bode 55 vyššie je dnes potrebné vykladať vzhľadom na neskoršie zmeny znenia článku 138 ods. 1 smernice o DPH. Toto ustanovenie definuje hmotnoprávne podmienky, za ktorých musí byť dodanie v rámci Spoločenstva oslobodené od dane. Konkrétne, až do prijatia smernice 2018/1910 [31] platila povinnosť oslobodenia od dane vtedy, keď „bolo právo nakladať s týmto tovarom ako vlastník prevedené na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že uvedený tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že ten istý tovar v dôsledku tohto odoslania alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania“ [32]. Prijatím smernice 2018/1910 normotvorca Únie doplnil novú podmienku, podľa ktorej „zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorej sa dodanie uskutoční, [musí byť] identifikovaná na účely DPH v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala“ a táto osoba „uviedla toto identifikačné číslo pre DPH dodávateľovi“, ako je teraz stanovené v článku 138 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

58. To znamená, že identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa pridelené *iným členským štátom, než je členský štát, v ktorom sa začalo odoslanie alebo preprava tovaru*, by malo predstavovať dodatočnú hmotnoprávnu podmienku na uplatnenie oslobodenia od DHP pri dodaní tovaru v rámci Spoločenstva. [33]

59. To má podľa môjho názoru za súčasného stavu z hľadiska výkladu článku 20 smernice o DPH za dôsledok skutočnosť, že ako bolo uvedené v bode 40 týchto návrhov vyššie, nadobudnutie v rámci Spoločenstva logicky vyplýva z dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Inými slovami, prvý prípad nemôže nastať, ak chýba druhá skutočnosť, keďže dodanie v rámci Spoločenstva a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sú v podstate dve strany tej istej mince. Zmena hmotnoprávnych podmienok oslobodenia dodaní v rámci Spoločenstva podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH má v súčasnosti vplyv aj na pôsobnosť článku 41 smernice o DPH, pretože, ako bolo uvedené a ako v zásade správne tvrdí B, musí ísť o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 20 smernice o DPH.

60. Dôležitú zmenu znenia článku 138 ods. 1 smernice o DPH, ktorou sa identifikačné číslo pre DPH mení z formálnej na hmotnoprávnu požiadavku, však vykonal normotvorca Únie prijatím smernice 2018/1910, [34] pričom prejednávaná vec ešte patrí do predchádzajúceho režimu, podľa ktorého sa identifikačné číslo pre DPH nepovažovalo za hmotnoprávnu, ale za formálnu

[30] Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci X (C-84/09, EU:C:2010:252, bod 49, ktorá uvádza, že „majú členské štáty vziať za základ jednotný výklad ustanovení o oslobodení dodávok v rámci Spoločenstva (článok 138 [smernice o DPH]) a o zdanení nadobudnutia v rámci Spoločenstva (článok 20 smernice [smernice o DPH])“.

[31] Pozri poznámku pod čiarou 3 vyššie.

[32] Pozri napríklad rozsudok z 9. októbra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 24 a citovaná judikatúra).

[33] Vysvetlivky k rýchlym riešeniam 2020, pozri poznámku pod čiarou 15 vyššie, bod 1.1., s. 9. Pozri aj návrh Komisie [COM(2017) 569 final], pozri poznámku pod čiarou 13 vyššie, s. 10 až 11.

[34] Odôvodnenie č. 3 smernice 2018/1910 stanovuje, že „Rada… vyzvala Komisiu, aby vypracovala určité zlepšenia pravidiel Únie v oblasti DPH pre cezhraničné transakcie, pokiaľ ide o úlohu identifikačného čísla pre DPH v súvislosti s oslobodením dodaní v rámci Spoločenstva od DPH, o úpravu ‚call-off stock‘, reťazové transakcie a dôkazy o preprave tovaru na účely oslobodenia od dane v prípade transakcií v rámci Spoločenstva“. Pozri tiež odôvodnenie č. 7.

požiadavku.[35] Preto, ako som už uviedol, skutočnosť, že B použila identifikačné číslo pre DPH členského štátu pôvodu tovaru, sama osebe nebráni tomu, aby išlo o transakciu v rámci Spoločenstva a aby sa článok 41 smernice o DPH uplatnil na skutkový stav vo veci samej.

61. Vzhľadom na už uvedené teraz preskúmam, či dva ciele sledované článkom 41 smernice o DPH, a to predchádzanie daňovým únikom a dvojitému zdaneniu, podporujú mnou navrhovaný výklad tohto ustanovenia.

62. V tejto súvislosti uvádzam, že oba tieto ciele môžu účinne sledovať orgány členského štátu pôvodu tovaru, ak je tento členský štát zároveň členským štátom, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH použité pri príslušnej transakcii.

63. Súdny dvor rozhodol, že „pridelenie takéhoto čísla preukazuje daňové postavenie zdaniteľnej osoby na účely uplatnenia DPH a slúži na uľahčenie daňovej kontroly plnení v rámci Spoločenstva“[36]. Nie sú dôvody pochybovať o tom, že identifikačné číslo pre DPH môže zohrávať túto úlohu a uľahčiť daňovú kontrolu, ak túto kontrolu vykonávajú orgány členského štátu pôvodu tovaru a ak konajú na základe článku 41 smernice o DPH.

64. Na vysvetlenie, členský štát pôvodu tovaru, ktorým je v prejednávanej veci Poľsko, bude vystupovať ako miesto považované za miesto predmetného nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva na základe fikcie stanovenej v článku 41 smernice o DPH, aby sa zabezpečil výber dane a zabránilo sa daňovým únikom. Taktiež bude môcť zamedziť dvojitému zdaneniu uplatnením opravného mechanizmu, ak dotknutý obchodník predloží dôkaz o zaplatení dane v členskom štáte konečného určenia tovaru.

65. Inými slovami, úloha, ktorú plní členský štát, ktorý vydal identifikačné číslo pre DPH, keď koná na základe fikcie podľa článku 41 smernice o DPH, nie je nijako obmedzená, ak je tento členský štát zároveň krajinou pôvodu tovaru.

66. Vzhľadom na všetky tieto úvahy sa domnievam, že skutočnosť, že sprostredkujúci subjekt v reťazci dodaní, akým je B, konajúci v období, na ktoré sa *ratione temporis* smernica 2018/1910 neuplatňuje, použil identifikačné číslo pre DPH členského štátu pôvodu tovaru, nemá vplyv na uplatniteľnosť článku 41 smernice o DPH na nadobudnutie uskutočnené týmto subjektom.

2. O relevantnosti uplatnenia dane na nadobudnutie v členskom štáte určenia zákazníkmi sprostredkujúceho subjektu v reťazci dodaní

67. Je nesporné, že v prejednávanej veci bola DPH uplatnená na každom stupni v rámci daného reťazca, vrátane zákazníkov spoločnosti B pri nadobudnutí tovaru v členskom štáte určenia.

68. Vnútroštátny súd zdôrazňuje túto poslednú skutočnosť a v podstate sa pýta, či táto konkrétna skutočnosť bráni tomu, aby vnútroštátne orgány uložili spoločnosti B povinnosť zaplatiť DPH z preklasifikovaného nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva na základe uplatnenia

[35] Pozri napríklad rozsudky z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, body 41 a 42), alebo z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 29 a citovaná judikatúra). Pozri tiež Vysvetlivky k rýchlym riešeniam 2020, citované v poznámke pod čiarou 15, bod 4.3.1., s. 71.

[36] Rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 60).

vnútroštátneho ustanovenia, ktorým sa preberá článok 41 smernice o DPH. Táto otázka vychádza z predpokladu, že nedošlo k podvodu, a obchodník, ktorý vystupuje ako sprostredkovateľ v reťazci (v tomto prípade B), nesprávne kvalifikoval dodania v rámci spornej transakcie.

69. Chápem, že vnútroštátny súd sa domnieva, že B bola vystavená neprimeranému daňovému zaťaženiu, pretože na jednej strane zákazníci spoločnosti B uplatnili DPH v členskom štáte konečného určenia tovaru (v prípade dodania, ktoré pravdepodobne považovali za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva), a na druhej strane poľské daňové orgány požadovali od spoločnosti B zaplatenie DPH za prvé dodanie, ktoré B uskutočnila spoločnosti BOP po tom, ako bolo toto dodanie rekvalifikované na dodanie v rámci Spoločenstva a posudzované podľa vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa transponuje článok 41 smernice o DPH.

70. Komisia v zásade uvádza rovnakú pripomienku.

71. Napriek tomu sa domnievam, že skutočnosť, že zákazníci spoločnosti B zdanili nadobudnutie tovaru v členskom štáte určenia, nezohráva žiadnu úlohu pri posúdení uplatniteľnosti článku 41 smernice o DPH.

72. Tento záver vychádza z veľmi jednoduchého dôvodu, že daň uplatnená zákazníkmi spoločnosti B sa týka *ich* nadobudnutia tovaru, ktorý im dodala B, zatiaľ čo konanie vo veci samej sa týka uplatniteľnosti článku 41 smernice o DPH na nadobudnutie tovaru, *ktoré uskutočnila B* a ktoré jej dodala BOP. Inými slovami, daň uplatnená zákazníkmi spoločnosti B je daňou uplatnenou na *druhé* dodanie v predmetnom reťazci, zatiaľ čo konanie vo veci samej sa týka zdanenia *prvého* dodania v tom istom reťazci. Ide o dve rôzne transakcie, a preto daňové povinnosti, ktoré sa na ne vzťahujú, zaťažujú rôzne subjekty.

73. Preto sa domnievam, že uplatnenia DPH zákazníkmi spoločnosti B sa spoločnosť B nemohla dovolávať pred poľskými orgánmi v rámci opravného mechanizmu (ak by sa v konečnom dôsledku potvrdila uplatniteľnosť článku 41 smernice o DPH). Po prvé, podľa môjho názoru znenie tohto ustanovenia to vylučuje, pretože fikcia nadobudnutia v členskom štáte registrácie pre DPH zaniká, keď „nadobúdateľ tovaru preukáže, že na *toto nadobudnutie* bola uplatnená DPH v [členskom štáte určenia tovaru]“ [37]. Výraz „toto nadobudnutie“ podľa môjho názoru logicky odkazuje, ako to v zásade tvrdí poľská vláda, na nadobudnutie v rámci Spoločenstva uskutočnené „nadobúdateľom tovaru“ a ktoré je teda potenciálne zdaniteľnou osobou na účely DPH podľa článku 41 smernice o DPH.

74. Po druhé zohľadnenie uplatňovania DPH zákazníkmi spoločnosti B s cieľom zmierniť daňové zaťaženie, ktoré znáša samotná B, nemôže prispieť k žiadnemu z dvoch cieľov sledovaných článkom 41 smernice o DPH.

75. V tomto ohľade nezabezpečuje účinný výber dane, pretože za týchto okolností v podstate nebolo možné vybrať daň z konkrétneho nadobudnutia v rámci Spoločenstva na základe fikcie stanovenej v článku 41 smernice o DPH. *A fortiori* opravný mechanizmus použitý za týchto okolností by sa nemohol uplatniť s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu, pretože podľa posudzovaného scenára by B nebola zdanená v členskom štáte určenia tovaru, a daň by sa tak v zásade vrátila obchodníkovi, ktorý podľa tohto scenára nezaplatil žiadnu daň v členskom štáte určenia.

[37] Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

76. Vzhľadom na už uvedené som teda dospel k záveru, že článok 41 smernice o DPH, ako aj zásady neutrality a proporcionality nebránia uplatneniu článku 25 ods. 2 zákona o DPH na nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva zdaniteľnou osobou, ak nadobúdatelia tovaru od tejto zdaniteľnej osoby uplatnili DPH pri nadobudnutí tohto tovaru na území členského štátu, v ktorom sa preprava končí.

77. Súhlasím však s vnútroštátnym súdom a Komisiou v tom, že skutkové okolnosti prejednávanej veci, ako sú uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, skutočne poukazujú na problém neprimeraného daňového zaťaženia, čo podľa môjho názoru v konečnom dôsledku bráni uplatneniu článku 41 smernice o DPH v konaní vo veci samej.

78. Na rozdiel od vnútroštátneho súdu a Komisie sa však domnievam, že na účely posúdenia, či B bola vystavená daňovému zaťaženiu, ktoré je nezlučiteľné so zásadami neutrality a proporcionality DPH, je potrebné sa zamerať na daňové povinnosti spoločnosti B v súvislosti s *prvým* sporným *dodaním*, pretože tento subjekt a táto transakcia sú predmetom sporu vo veci samej.

79. V tomto smere považujem za problematické, že vnútroštátny právny predpis, ktorým bol prebratý článok 41 smernice o DPH, bol uplatnený na (rekvalifikované) nadobudnutie v rámci Spoločenstva, ktoré zodpovedalo (rekvalifikovanému) dodaniu v rámci Spoločenstva, ktoré však nebolo oslobodené od dane.

3. O význame neoslobodenia rekvalifikovaného dodania v rámci Spoločenstva od dane

80. Vnútroštátny súd uvádza, že hoci poľské orgány zmenili kvalifikáciu dodania spoločnosťou BOP v prospech spoločnosti B z vnútroštátneho dodania na dodanie v rámci Spoločenstva, tieto orgány tvrdili, že toto dodanie nemôže byť oslobodené od dane. Daňové orgány zastávali názor, že BOP bola povinná účtovať DPH vo výške 23 %, pretože B v týchto transakciách použila poľské číslo pre DPH. B tak musela zaplatiť DPH, ktorú jej vyfakturovala BOP. Okrem toho, ako uvádza vnútroštátny súd, právo B na odpočítanie zodpovedajúcej DPH na vstupe bolo odmietnuté.[38] Vnútroštátny súd tiež dodáva, že uvedený problém nie je predmetom prejudiciálnej otázky, ale konštatuje, že toto odmietnutie viedlo k celkovému zaťaženiu spoločnosti DPH vo výške 46 %.

81. Vo svojich písomných vyjadreniach sa B odvoláva na uvedené skutočnosti a tvrdí, že bránia uplatneniu článku 41 smernice o DPH.

82. Ako správne uviedla poľská vláda na pojednávaní, tieto skutočnosti sa v položenej otázke neuvádzajú. Keďže sú však jasne uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania (a B sa k nim vyjadrila vo svojom písomnom vyjadrení a na pojednávaní), budem sa nimi ďalej zaoberať, aby som vnútroštátnemu súdu poskytol užitočnú odpoveď v záujme vyriešenia prejednávanej veci. Je však zrejmé, že právne posúdenie uvedených skutočností nepatrí do predmetu prejednávanej veci.[39]

[38] Ako bolo uvedené v poznámke pod čiarou 5 vyššie, návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje žiadnu zmienku o dôvodoch tohto odmietnutia.

[39] Pokiaľ ide o relevantné skutočnosti, pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry musí byť oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva od dane priznané po splnení hmotnoprávnych podmienok. Tieto podmienky zahŕňajú identifikačné číslo DPH, ako je vysvetlené v bodoch 57 až 61 vyššie. Na prejednávanú vec sa však toto nové pravidlo *ratione temporis* nevzťahuje.

83. Na pochopenie článku 41 smernice o DPH je potrebné toto ustanovenie zasadiť do širšieho systému smernice o DPH, podľa ktorého je na jednej strane dodanie tovaru v rámci Spoločenstva v zásade oslobodené od dane v členských štátoch pôvodu tovaru, a na druhej strane nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podlieha zdaneniu v členskom štáte určenia.[40] Ide o vyjadrenie cieľa zveriť výber daňových príjmov členským štátom konečnej spotreby tovaru.

84. Práve v rámci tohto širšieho systému má článok 41 smernice o DPH za cieľ zabezpečiť výber DPH zavedením fikcie, že miestom nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva je členský štát, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH. Keďže dôsledkom nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva je v zásade dodanie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od dane, je dôležité zabezpečiť, aby výsledná transakcia bola zdanená buď v členskom štáte registrácie pre DPH, alebo v členskom štáte (skutočného) nadobudnutia.

85. Pripomínam však, že opatrenia prijaté členskými štátmi na zabezpečenie riadneho výberu dane a na predchádzanie daňovým podvodom nemožno použiť takým spôsobom, ktorý by spochybnil neutralitu DPH, ktorá bráni tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú rovnaké transakcie, zaobchádzalo rozdielne, pokiaľ ide o výber DPH, a ktorej cieľom je úplne oslobodiť zdaniteľnú osobu od zaťaženia DPH v rámci jej ekonomických činností.[41] Okrem toho v súlade so zásadou proporcionality, opatrenia použité na zabezpečenie účinného výberu dane musia byť uplatnené, ale „nesmie sa pritom prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa“[42].

86. Skutočnosť, že vnútroštátne orgány sa rozhodli považovať dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré uskutočnila BOP v prospech spoločnosti B, po zmene jeho kvalifikácie na „neoslobodené od dane“, znamená, že daň bola na túto transakciu v Poľsku skutočne uplatnená.

87. Hoci jeho skutočným zdanením v štáte pôvodu tovaru nie je dotknutá právomoc členského štátu určenia,[43] toto zdanenie podľa môjho názoru spôsobuje, že potreba uplatnenia článku 41 smernice o DPH je diskutabilná, pretože, ako už bolo uvedené, daň bola uplatnená a už neexistuje dôvod na obavy z možného daňového úniku.

88. Článok 41 smernice o DPH, ktorý vychádza zo všeobecnej úpravy oslobodených dodaní a zdaniteľného nadobudnutia, stanovuje zásah členského štátu, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH s cieľom vyhnúť sa stratám, ktoré by mohli vyplynúť z oslobodenia od dane v krajine pôvodu tovaru. Keďže v prejednávanej veci nedošlo k oslobodeniu od dane v členskom štáte pôvodu tovaru, neexistovalo podľa môjho názoru riziko daňového úniku. Preto neexistoval dôvod, aby členský štát, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, zasiahol, ako v podstate tvrdí B.

89. Je pravda, že ak by B mala zaplatiť daň zo svojho preklasifikovaného nadobudnutia v rámci Spoločenstva v členskom štáte určenia tovaru, mohla by sa spoliehať na opravný mechanizmus podľa článku 41 smernice o DPH, ako potvrdila poľská vláda na pojednávaní. Dodatočné daňové zaťaženie, ktoré v súčasnosti vyplýva spoločnosti B z uplatnenia článku 25 ods. 2 zákona o DPH,

[40] Pozri rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 24 a citovaná judikatúra). Pozri tiež návrh Komisie [COM(2017) 569 final], s. 2, citovaný v poznámke pod čiarou 13 vyššie.

[41] K obom aspektom zásady neutrality pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, bod 57 a citovaná judikatúra).

[42] Rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 53 a citovaná judikatúra).

[43] Článok 16 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, uvedeného v poznámke pod čiarou 7 vyššie, stanovuje: „Ak sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 20 [smernice o DPH], členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí, uplatní svoju právomoc zdaniť bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na transakciu v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začala....“ Pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci X (C-84/09, EU:C:2010:252, bod 49).

posudzované samostatne, by sa tak zmiernilo. To však nemení predpoklad, podľa ktorého z dôvodu neoslobodenia sporného dodania v rámci Spoločenstva sa uplatnenie tohto ustanovenia stalo nadbytočné a viedlo k zbytočnému daňovému zaťaženiu.

90. Za týchto okolností zastávam názor, že vnútroštátne orgány tým, že uplatnili článok 25 ods. 2 zákona o DPH na nadobudnutie v rámci Spoločenstva, ktoré bolo výsledkom dodania v rámci Spoločenstva neoslobodeného od dane, porušili zásadu proporcionality.

91. Zbytočné daňové zaťaženie, ktoré bolo uložené spoločnosti B v dôsledku uplatnenia článku 25 ods. 2 zákona o DPH, sa zdá byť ešte väčšie v dôsledku odmietnutia odpočítania DPH zaplatenej na vstupe z preklasifikovaného nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Nemyslím si však, že táto okolnosť je sama osebe rozhodujúca pre záver, ku ktorému som dospel vyššie, pokiaľ ide o neuplatniteľnosť článku 41 smernice o DPH. Podľa môjho názoru by bol tento záver rovnaký aj v prípade, ak by bolo priznané právo na odpočítanie dane, pretože táto okolnosť by nemala vplyv na skutočnosť, že predmetné preklasifikované dodanie v rámci Spoločenstva nebolo oslobodené od dane, čo, ako som vysvetlil, spôsobuje, že uplatnenie článku 41 smernice o DPH je nadbytočné.

92. Zo všetkého vyššie uvedeného vyplýva, že článok 41 smernice o DPH a zásada proporcionality bránia uplatneniu článku 25 ods. 2 zákona o DPH na nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ak toto nadobudnutie vyplýva z dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré po overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, nebolo považované za oslobodené od dane.

V. Návrh

93. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), takto:

Článok 41 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj zásady neutrality a proporcionality, nebráni uplatneniu článku 25 ods. 2 ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb; „zákon o DPH“) na nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva zdaniteľnou osobou, ak nadobúdatelia tovaru od tejto zdaniteľnej osoby uplatnili daň z pridanej hodnoty (DPH) pri nadobudnutí tohto tovaru na území členského štátu, v ktorom sa preprava končí.

Článok 41 smernice 2006/112 a zásada proporcionality však bránia uplatneniu článku 25 ods. 2 zákona o DPH na nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ak toto nadobudnutie vyplýva z dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré po overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, nebolo považované za oslobodené od dane.