

Vec C-696/20

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

21. december 2020

Vnútroštátny súd:

Naczelny Sąd Administracyjny

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

30. jún 2020

Žalobkyňa:

B.

Žalovaný:

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

PRACOVNÝ DOKUMENT

UZNESENIE

dňa 30. júna 2020

Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) [*omissis*]

[*omissis*]

po pojednávaní **30. júna 2020**

pred **Izba Finansowa** (finančný senát)

o kasačnej žalobe **B. so sídlom v H.**

podanej proti rozsudku **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (Vojvodský správny súd Varšava, Poľsko)

zo **16. mája 2017** [*omissis*]

vo veci žaloby **B. so sídlom v H.**

podanej proti rozhodnutiu **Dyrektor Izby Skarbowej w W.** (riaditeľ daňovej správy vo V.)

z **11. septembra 2015** č.

ohľadom **stanovenia výšky vrátenia rozdielu na dani z tovarov a služieb za apríl 2012**

rozhodol takto:

1. podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie [*omissis*] sa Súdnemu dvoru Európskej únie predkladá táto prejudiciálna otázka:

Bránia článok 41 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [*omissis*] a zásada proporcionality a neutrality – v takej situácii, o akú ide vo veci samej – uplatneniu vnútroštátneho ustanovenia, t. j. 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; ďalej len „zákon o DPH“) [*omissis*] 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.

2. [omissis] konanie sa až do vydania rozhodnutia Súdneho dvora o vyššie uvedenej prejudiciálnej otázke prerušuje.

ODÔVODNENIE

I. Právny rámec

Právo Únie

1. Ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [omissis]:

Článok 40

Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi.

Článok 41

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 prideliť 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 prideliť identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ toto nadobudnutie uskutočnil.

Vnútroštátne právo

1. Ustanovenia ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ([omissis] zákon z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb; ďalej len „u.p.t.u.“):

Článok 25

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 pridil 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

(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.

II. Skutkový stav

Konanie pred daňovými orgánmi

1 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (Riaditeľ Úradu daňovej kontroly so sídlom v R.) rozhodnutím z 11. júna 2015 vymeral spoločnosti B. so sídlom v R. (ďalej len „spoločnosť“), ktorá podala žalobu, sumu vrátenia rozdielu na DPH za apríl 2012. Orgán konštatoval, že spoločnosť ako zdaniteľná osoba zaregistrovaná na účely DPH v Poľsku, bola účastníčkou reťazových transakcií vzťahujúcich sa na ten istý tovar, na ktorých sa zúčastnili minimálne tri subjekty. V dôsledku týchto transakcií dochádzalo k priamemu odovzdaniu (preprave) tovaru od prvého subjektu k poslednému subjektu v reťazci dodaní. Spoločnosť slúžila ako sprostredkovateľka medzi dodávateľom a príjemcom. V Poľsku spoločnosť nadobúdala tovar výlučne od B. so sídlom v P. (ďalej len „BOP“). Transakcie, ktorých súčasťou bola spoločnosť, prebiehali podľa nasledovných schém:

- schéma I: BOP s poľským číslom pre DPH -> spoločnosť s poľským číslom pre DPH -> subjekt z EÚ s EÚ číslom pre DPH
- schéma II: BOP s poľským číslom pre DPH -> spoločnosť s poľským číslom pre DPH -> prvý subjekt z Únie/nadobúdateľ s EÚ číslom pre DPH -> druhý subjekt z Únie/príjemca s EÚ číslom pre DPH.

Dodania od BOP spoločnosti považovala uvedená spoločnosť za vnútroštátne dodania podliehajúce DPH vo výške 23 %. Následne svoje dodania príjemcom z Únie spoločnosť kvalifikovala ako dodania tovaru v rámci Spoločenstva (dodanie v rámci Spoločenstva) so sadzbou DPH 0 %, čo viedlo k vráteniu dane danej spoločnosti. Po analýze podmienok a priebehu dodaní, ako aj organizácie prepravy, orgán konštatoval, že spoločnosť nesprávne identifikovala „pohybujúce sa“ dodanie v reťazci dodaní. Posúdil teda vyššie uvedený priebeh dodaní iným

spôsobom a dospel záveru, že „pohybujúcim sa dodaním“ bolo prvé z vyššie citovaných dodaní – medzi BOP a spoločnosťou – ktorému pripísal charakter dodania v rámci Spoločenstva pre BOP a nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva pre spoločnosť.

Orgán teda konanie spoločnosti, ktorá dodania svojim zmluvným partnerom z členských štátov považovala za dodanie v rámci Spoločenstva zdanené sadzbou DPH vo výške 0 %, považoval za chybné a konštatoval, že tieto transakcie sa majú zdať na území členských štátov určenia tovaru (mimo územia Poľska). Uviedol, že spoločnosť je povinná sa na tieto účely zaregistrovať na území členských štátov určenia tovaru a zdať tam nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva. Transakcie ďalšieho predaja tovaru uskutočnené v rámci tohto reťazca zmluvným partnerom z týchto štátov musia byť naopak zdanené ako dodania v rámci štátov určenia tovaru na základe tam záväzných predpisov. Orgán konštatoval, že dôsledkom chybného posúdenia „pohybujúceho sa“ dodania, a to dodania v rámci Spoločenstva, bolo navýšenie hodnoty dodaní v rámci Spoločenstva v evidencii týchto dodaní v rámci Spoločenstva vedenej touto spoločnosťou.

Okrem toho orgán konštatoval, že tým, že sa dodania realizované BOP (prvý subjekt v dodávateľskom reťazci) určené spoločnosti dotknutej vo veci samej považujú za „pohybujúce sa“ transakcie, vzniká uvedenej spoločnosti nielen povinnosť rozúčtovania dodaní v štáte určenia, ale sa uplatní aj článok 25 ods. 2 bod 1 u.p.t.u. Keďže totiž spoločnosť pri transakciách v rámci Spoločenstva uviedla u týchto nadobudnutí poľské číslo EÚ-DPH, ktoré bolo číslom prideleným iným členským štátom než je štát skončenia prepravy tovaru, bola podľa článku 25 ods. 2 bodu 1 u.p.t.u. povinná vyúčtovať DPH v Poľsku.

- 2 Dyrektor Izby Skarbowej w W (Riaditeľ daňovej komory so sídlom vo W.) rozhodnutím z 11. septembra 2015 zrušil rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu ako celok a stanovil za apríl 2012 sumu vrátenia rozdielu na dani v mierne vyššej sume. Zmenené rozhodnutie bolo irelevantné z hľadiska problému uvedeného v položenej otázke. V zásade sa totiž odvolací orgán priklonil ku všetkým podstatným skutkovým a právnym zisteniam prvostupňového daňového orgánu.

Podstatná je skutočnosť, že v predmetnej veci žiaden z orgánov nedospel k záveru, že transakcie, ktorých účastníkom bola spoločnosť, súviseli s daňovým podvodom. Transakcie v dodávateľskom reťazci boli zdanené DPH a daň bola zaplatená na každom stupni obratu. Stanovisko daňových orgánov sa v podstate opiera o posúdenie, že spoločnosť nesprávne kvalifikovala transakciu.

- 3 Odvolací orgán považoval za správne stanovisko, že sa na spoločnosť vzťahuje právna norma uvedená v článku 25 ods. 2 bode 1 u.p.t.u., keďže pri transakcii nadobudnutia tovaru od BOP uviedla poľské číslo DPH, ktoré bolo číslom prideleným iným členským štátom než je štát skončenia prepravy tovaru. Konštatovalo sa, že takéto konanie vedie k tomu, že spoločnosti vzniká povinnosť

vyúčtovania dane v Poľsku, pokiaľ nepreukázala, že zdanila nadobudnutie tovaru na území členského štátu skončenia jeho odoslania alebo prepravy.

Rozsudok prvostupňového súdu.

- 4 Spoločnosť podala proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava; ďalej len „WSA“), ktorý rozsudkom zo 16. mája 2017 [omissis] žalobu zamietol ako nedôvodnú.

WSA zastával rovnaký názor ako daňové orgány, že dotknutá spoločnosť chybne posúdila priebeh reťazových dodaní, vrátane transakcie, ktorú bolo treba považovať za „pohybujúcu sa transakciu“. Potvrdil teda konštatovanie, že transakcia medzi BOP a spoločnosťou (prvá v dodávateľskom reťazci) predstavuje dodanie v rámci Spoločenstva (a nie vnútroštátne nadobudnutie so sadzbou DPH vo výške 23 % ako sa domnievala dotknutá spoločnosť), zatiaľ čo transakcie medzi spoločnosťou a jej príjemcami predstavujú transakcie uskutočnené mimo územia Poľska (spoločnosť ich považovala za dodania v rámci Spoločenstva so sadzbou DPH vo výške 0 %), ktoré dotknutá spoločnosť mala deklarovat' ako nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva. Zároveň daný súd konštatoval bez toho, aby to bolo napadnuté, že nadobúdatelia tovaru od spoločnosti vykázali nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v štáte skončenia odoslania a nedošlo k zníženiu DPH.

Vnútroštátny súd potvrdil dôvodnosť uplatnenia článku 25 ods. 2 bodu 2 u.p.t.u. na spoločnosť. Odvolal sa na zásadu, podľa ktorej v dôsledku preverovania povahy dodaní daňovými orgánmi bolo potrebné dospieť k záveru, že spoločnosť ako zdaniteľná osoba uskutočňujúca dodanie v rámci Spoločenstva, ktorá uviedla iné identifikačné číslo, než je číslo pridelené štátom, na území ktorého sa končí preprava tovaru, zapríčinila, že došlo k dvom miestam nadobudnutia tovaru – v štáte skončenia prepravy a v štáte registrácie. Keďže spoločnosť nepreukázala, že ona sama zdanila nadobudnutie tovaru v štáte skončenia prepravy (urobili to jej príjemcovia), považuje sa dodanie v rámci Spoločenstva na základe článku 25 ods. 2 u.p.t.u. za vnútroštátne nadobudnutie tovaru uskutočnené v Poľsku.

- 5 Na okraj treba na účely objasnenia kontextu predmetnej veci zároveň uviesť, že otázka vypočítania splatnej dane dotknutej spoločnosti z titulu nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v Poľsku nebola jediným sporným problémom vo veci. Pri preverovaní daňovými orgánmi posúdenia priebehu reťazových dodaní bolo spochybnené aj právo spoločnosti na odpočítanie DPH na vstupe a zaplatenej z faktúr za tovar, ktorý spoločnosť nadobudla od BOP, pretože oba subjekty dané nadobudnutie považovali za vnútroštátne dodanie. Tým, že sa zmenila kvalifikácia týchto transakcií na dodanie v rámci Spoločenstva daňové orgány dospeli k záveru, že spoločnosť nemá právo na odpočítanie DPH z nesprávne uvedenej DPH na týchto faktúrach. Zároveň však daňové orgány zastávali názor, že vystavovateľ týchto faktúr bol povinný účtovať DPH vo výške 23 %, nakoľko

spoločnosť v týchto transakciách použila poľské číslo pre DPH. Vyššie uvedený problém nie je predmetom prejudiciálnej otázky, ale je nutné spomenúť, že použitý výklad a uplatnenie práva v predmetnej veci z tohto dôvodu viedli k celkovému zaťaženiu spoločnosti DPH vo výške 46 %.

Konanie pred Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko; ďalej len „NSA“).

6 Spoločnosť vyššie uvedený rozsudok ako celok napadla a vytykala prvostupňovému súdu okrem iného porušenie:

– článku 25 ods. 2 bodu 1 v spojení s článkom 25 ods. 1 u.p.t.u. tým, že uvedené ustanovenia nesprávne uplatnil a vychádzal z predpokladu, že došlo do naplnení predpokladov článku 25 ods. 2 u.p.t.u. vo vnútroštátnej situácii (t. j. vtedy, keď preprava začína v štáte, ktorý prideliť číslo DPH uvedené na faktúrach), hoci sa toto ustanovenie má uplatniť výlučne na transakcie v rámci Spoločenstva,

– článku 25 ods. 2 u.p.t.u. a článku 41 smernice 2006/112 v spojení s článkom 16 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112, ich chybným výkladom spočívajúcim v nesprávnom konštatovaní, že článok 25 ods. 2 u.p.t.u. sa môže uplatniť v prípade, keď transakcia už bola zdanená ako dodanie tovaru na území Poľska,

– článku 25 ods. 2 bodu 1 u.p.t.u. jeho chybným výkladom spočívajúcim v nesprávnom konštatovaní, že toto ustanovenie sa môže uplatniť v situácii, keď dodania boli zdanené v štáte skončenia prepravy tovaru (vrátane iného subjektu než nadobúdateľ uvedený v článku 25 ods. 2 bod 1 u.p.t.u.).

III. Odôvodnenie podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania zo strany vnútroštátneho súdu (NSA)

7 Podľa názoru NSA rozhodnutie o časti žalobných dôvodov vznesených v kasačnej žalobe podanej spoločnosťou si vyžaduje odpoveď Súdneho dvora týkajúcu sa výkladu a zásad uplatňovania článku 41 smernice 2006/112/WE v kontexte zásady proporcionality a neutrality. [omissis] [Odkaz na článok 267 ZFEÚ]

III. O prejudiciálnej otázke

8 Analýza dôkazného materiálu zhromaždeného v predmetnej veci počas daňového konania potvrdzuje dôvodnosť akceptovania konštatovania daňových orgánov a prvostupňového súdu, že spoločnosť chybné kvalifikovala priebeh dodaní, ktorých bola účastníčkou; „pohybujúcim sa“ dodaním bolo dodanie uskutočnené medzi BOP a spoločnosťou, ktoré malo povahu dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Ani spoločnosť v konaní nevyklučuje takéto posúdenie, ale nesúhlasí so závermi ohľadom spôsobu zdanenia takto preverených transakcií.

- 9 Dôsledkom akceptovania vyššie uvedených skutkových zistení je vyrubenie DPH spoločnosti na základe článku 25 ods. 1 a 2 bodu 1 u.p.t.u., ktorým sa do vnútroštátnej právnej úpravy preberá článok 41 smernice 2006/112. Z článku 41 vyplýva, že ide o „identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil takéto nadobudnutie [nadobudnutie v rámci Spoločenstva]“, čo zodpovedá poľskej úprave, že nadobúdateľ uviedol na faktúre číslo DPH iného štátu, než je členský štát miesta skončenia odoslania alebo prepravy „pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva“. V predmetnej veci je problematická skutočnosť, že spoločnosť, ktorá uviedla poľské číslo DPH na faktúre, tak neurobila pre potreby transakcie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ale na účely vnútroštátnej transakcie, za akú považovala nadobudnutie tovaru od BOP. Pokiaľ uznáme, že tento subjektívny prvok pohnútky spoločnosti nemá vplyv na uplatnenie citovaných ustanovení, bude treba ešte posúdiť účinky omylu, ktorého sa spoločnosť dopustila. V predmetnej veci sa nedospelo k záveru, že by konanie spoločnosti alebo jej zmluvných partnerov vykazovalo znaky podvodu alebo zneužitia. Transakcie, podľa ich dovtedajšej klasifikácie boli riadne zdanené.
- 10 Nie je sporné, že cieľom zavedenia takých ustanovení, akým je článok 41 smernice 2006/112 (predtým článok 28 písm. b) bod A šiestej smernice), bolo predchádzanie daňovým podvodom. Išlo o elimináciu prípadov daňových únikov v prípade, keď si nadobúdateľ pri kúpe tovaru nie je istý, v ktorej krajine dôjde ku skončeniu odoslania alebo prepravy. Zavedená právna úprava zároveň umožňuje eliminovať prípady nezdanenia v situácii, keď nadobúdateľ nemá identifikačné číslo pre DPH v štáte skončenia odoslania alebo prepravy, ale súčasne má takéto číslo v inom členskom štáte. Takáto konštrukcia zaručuje úplnosť spoločného systému DPH bez rizika, že na určitom stupni obratu nedôjde k zdaneniu transakcie.
- 11 Zároveň povinnosť zdanenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v štáte pridelenia identifikačného čísla pre DPH uvedeného nadobúdateľom pri súčasnom zachovaní zásady zdanenia v štáte skončenia prepravy tovaru vedie k tomu, že tá istá činnosť, t. j. nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, môže byť zdanená v dvoch rôznych štátoch Spoločenstva. Takémuto účinku zabraňuje možnosť nadobúdateľa tovaru preukázať, že transakcia bola zdanená v súlade s pravidlom zakotveným v článku 40, t. j. v štáte skončenia prepravy.
- 12 V súvislosti so skutkovým stavom veci je nesporné zistenie, že analyzované transakcie boli zdanené v štáte skončenia prepravy, ale nezdanila ich spoločnosť, ktorá dané transakcie považovala za nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ale jej príjemcovia. Chýbajúca právomoc daňových orgánov vedúcich dotknuté konanie preveriť v predmetnej veci celý reťazec dodaní na účely ich správneho zdanenia a obmedzenie sa len časť tohto reťazca vedie k porušeniu nielen zásady neutrality DPH, ale aj zásady proporcionality. Chýbajúca možnosť, aby sa vo vyúčtovaniach dotknutej spoločnosti súvisiacich s nadobudnutiami v rámci Spoločenstva zohľadnila daň zaplatená jej zmluvnými partnermi v štáte skončenia prepravy

(zohľadňujúc, že sa daňová povinnosť týka roku 2012) vedie k neprimeranému daňovému zaťaženiu.

- 13 Vyššie uvedené pochybnosti súvisiace s výkladom článku 41 smernice 2006/112/ES s ohľadom na zásadu neutrality a proporcionality odôvodňujú predloženie prejudiciálnej otázky uvedenej v úvode Súdneho dvoru Európskej únie.
- 14 V súvislosti s položenou prejudiciálnou otázkou Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) prerušil konanie o kasačnej žalobe na základe článku 124 § 1 bodu 5 p.p.s.a.

PRACOVNÝ DOKUMENT