

Vec C-656/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

4. september 2019

Vnútroštátny súd:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

22. august 2019

Žalobkyňa:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet konania vo veci samej

Žaloba vo veci správneho súdnictva v daňovej oblasti.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Účelom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania je v prvom rade určiť, či je prax členského štátu, podľa ktorej sa pojem „osobná batožina“ v zmysle smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) stotožňuje s pojmom batožina uvedeným v iných právnych predpisoch, zlučiteľná s článkom 147 smernice o DPH. Okrem toho v prípade, ak bude odpoveď na uvedenú otázku záporná, vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby spresnil, ako sa má vymedziť pojem „osobná batožina“ v zmysle článku 147 smernice o DPH, a v tejto súvislosti sa pýta, či je vnútroštátna prax, podľa ktorej daňové orgány členského štátu berú do úvahy výlučne „obvyklý význam pojmov“, zlučiteľná s právom Únie.

V druhom rade je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež na jednej strane výklad článkov 146 a 147 smernice o DPH, podľa ktorej v prípade, ak zdaniteľná osoba nemá právo na oslobodenie od dane v súlade s článkom 147 uvedenej smernice, treba preskúmať, či sa uplatní oslobodenie od dane týkajúce sa dodania tovaru na účely vývozu podľa článku 146 tejto smernice, aj keď sa neuskutočnili colné úkony stanovené v právnych predpisoch. Na druhej strane je účelom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania objasniť, či právnu transakciu možno napriek výslovnému zámeru odberateľa považovať za dodanie tovaru na účely vývozu, ktoré je oslobodené od DPH.

V treťom rade je účelom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania určiť, či je prax členského štátu spočívajúca v tom, že daňový orgán neprizná vrátenie dane, ktorá bola nesprávne deklarovaná a zaplatená na základe dodania tovaru v prospech zahraničných cestujúcich, pričom nepovažuje také transakcie za dodanie tovaru na účely vývozu, za okolností sporu vo veci samej zlučiteľná s článkami 146 a 147 smernice o DPH a so zásadami daňovej neutrality a proporcionality, ktoré sa uplatňujú v práve Únie.

Prejudiciálne otázky

1. Je prax členského štátu spočívajúca v stotožnení pojmu „osobná batožina“, ktorý je stanovený ako koncepčný prvok dodania tovaru v prospech zahraničných cestujúcich, ktoré je oslobodené od dane z pridanej hodnoty, s pojmom „predmety osobnej potreby“ použitým v Dohovore o colných výhodách poskytovaných v rámci cestovného ruchu, podpísanom v New Yorku 4. júna 1954, a v jeho dodatkovom protokole a s pojmom „batožina“

vymedzeným v článku 1 bode 5 delegovaného nariadenia Komisie (EÚ) 2015/2446 z 28. júla 2015, ktorým sa dopĺňa nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013, pokiaľ ide o podrobné pravidlá, ktorými sa bližšie určujú niektoré ustanovenia Colného kódexu Únie, zlučiteľná s článkom 147 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)?

2. V prípade, ak bude odpoveď na predchádzajúcu prejudiciálnu otázku záporná, ako sa má vymedziť pojem „osobná batožina“ v zmysle článku 147 smernice o DPH vzhľadom na to, že uvedená smernica ho nevymedzuje? Je vnútroštátna prax spočívajúca v tom, že daňové orgány členského štátu berú do úvahy výlučne „obvyklý význam pojmov“, zlučiteľná s ustanoveniami práva Spoločenstva?
3. Majú sa články 146 a 147 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ak zdaniteľná osoba nemá právo na oslobodenie od dane týkajúce sa dodania tovaru v prospech zahraničných cestujúcich v súlade s článkom 147 uvedenej smernice, treba prípadne preskúmať, či sa uplatní oslobodenie od dane týkajúce sa dodania tovaru na účely vývozu podľa článku 146 tejto smernice, aj keď sa neuskutočnili colné úkony stanovené v Colnom kódexe Únie a v delegovanom nariadení?
4. Pokiaľ z odpovede na predchádzajúcu prejudiciálnu otázku vyplynie, že ak sa neuplatní oslobodenie od dane v prospech zahraničných cestujúcich, transakcia môže byť oslobodená od DPH na základe vývozu, možno právnu transakciu napriek zámeru, ktorý odberateľ vyjadril v čase, keď zadal objednávku, považovať za dodanie tovaru na účely vývozu, ktoré je oslobodené od DPH?
5. Pokiaľ bude odpoveď na tretiu a štvrtú prejudiciálnu otázku kladná, v prípade, ako je prejednávaný prípad, v ktorom vystaviteľ faktúry v čase dodania tovaru vedel, že tento tovar bol nadobudnutý na účely ďalšieho predaja, ale zahraničný kupujúci ho napriek tomu chcel prepraviť zo štátneho územia v režime určenom pre zahraničných cestujúcich, a preto vystaviteľ faktúry konal v zlej viere, keď vyhotovil tlačivo žiadosti o vrátenie dane stanovené na tento účel v uvedenom režime a na základe oslobodenia od dane v prospech zahraničných cestujúcich vrátil prenesenú daň z pridanej hodnoty, je prax členského štátu spočívajúca v tom, že daňový orgán neprizná vrátenie dane, ktorá bola nesprávne deklarovaná a zaplatená na základe dodania tovaru zahraničným cestujúcim, pričom nepovažuje také transakcie za dodanie tovaru na účely vývozu a nevykoná príslušnú opravu, hoci je nesporné, že tovar bol prepravený z územia Maďarska ako batožina cestujúcich, zlučiteľná s článkami 146 a 147 smernice o DPH a so zásadami daňovej neutrality a proporcionality, ktoré sa uplatňujú v práve Únie?

Uvádzané predpisy práva Únie a medzinárodného práva

- smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1): články 146, 147 a 273.
- delegované nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2446 z 28. júla 2015, ktorým sa dopĺňa nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013, pokiaľ ide o podrobné pravidlá, ktorými sa bližšie určujú niektoré ustanovenia Colného kódexu Únie (Ú. v. EÚ L 343, 2015, s. 1).
- judikatúra Súdneho dvora Európskej únie, najmä: rozsudok z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 29; rozsudok zo 17. mája 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, a rozsudok z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Uvádzané vnútroštátne právne predpisy

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o DPH“): § 98, § 99, § 153/A ods. 1 a § 259 bod 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o všeobecnom daňovom konaní): § 170.
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (zákon č. CXXII z roku 2010 o Štátnej finančnej a colnej správe, ďalej len „zákon o Štátnej finančnej a colnej správe“): § 12/A.
- A turistaforgalom vámkönyvitéséről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (zákonny dekrét č. 2 z roku 1964, ktorým sa vyhlasuje Dohovor o colných výhodách poskytovaných v rámci cestovného ruchu, podpísaný v New Yorku 4. júna 1954, a dodatkový protokol k tomuto dohovoru; ďalej len „Newyorský dohovor“): článok 2.
- Rozsudok Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) č. KfV.1.35 502/2016/6 z 8. decembra 2016.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Hlavnou činnosťou žalobkyne bol do apríla 2015 veľkoobchod s okrasnými rastlinami a od tohto dátumu je ňou iný maloobchodný predaj mimo predajní. Od roku 2015 sa ročný obrat žalobkyne zvýšil z predchádzajúcich 50 miliónov maďarských forintov (ďalej len „HUF“) až na tisíc miliónov HUF za rok.
- 2 Počas roka 2016, ktorého sa týka spor vo veci samej, takmer celá činnosť žalobkyne (okolo 95 %) spočívala v predaji rôznych potravinárskych,

kozmetických a čistiacich výrobkov určených pre územie mimo Spoločenstva, v prejednávacom prípade pre Srbsko, dvadsiatim jednotlivcom. Žalobkyňa vedela, že srbskí kupujúci, ktorí od nej pri stovkách príležitostí kupovali veľké množstvá tovaru, patrili k trom rodinám a že tovar sa prepravoval z Maďarska do Srbska ako batožina cestujúcich, ktorými boli kupujúci.

- 3 Zástupca žalobkyne vyhotovil doklady o dodaní tovaru na základe informácií, ktoré telefonicky poskytli kupujúci pri zadaní objednávky. Osoba poverená žalobkyňou prepravila tovar zo skladu žalobkyne v Szegede (Maďarsko) do skladu, ktorý si prenajímali srbskí jednotlivci, ktorí boli kupujúcimi, v blízkosti hranice medzi Maďarskom a Srbskom na maďarskej strane, konkrétne v Tompe. Na tomto mieste vodič, ktorý uskutočňoval prepravu, odovzdal kupujúcim spolu s tovarom faktúry vystavené zástupcom žalobkyne a tlačivá žiadosti o vrátenie dane týkajúce sa režimu určeného pre zahraničných cestujúcich, pričom prijal kúpnu cenu zaplatenú v hotovosti. Tovar sa ďalej prepravoval ako batožina cestujúcich v osobných automobiloch z Tompy do Srbska.
- 4 Je nesporné, že žalobkyňa vedela, že jej odberatelia nekupovali predmetný tovar pre svoju osobnú potrebu alebo pre potreby svojej rodiny, ale kupovali ho s cieľom ďalej ho predať na srbských trhoch. Žalobkyňa si tiež bola vedomá toho, že tovar kupovali rodinní príslušníci, aby hodnota každého dodania tovaru neprekročila milión HUF, čo podľa interných predpisov maďarských colných orgánov týkajúcich sa colného konania uľahčilo bezproblémový cezhraničný prevoz tovaru medzi Maďarskom a Srbskom.
- 5 Pokiaľ ide o uvedený tovar, kupujúci využili oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v prospech zahraničných cestujúcich takto: žalobkyňa vyplnila tlačivo žiadosti o vrátenie DPH, ktoré následne potvrdil a opečiatkoval zamestnanec colnice výstupu tovaru, v niektorých prípadoch s poznámkou „Prepravené z územia Spoločenstva: Tompa“, a potom bol žalobkyňi vrátený druhý exemplár tlačiva a žalobkyňa v hotovosti vrátila DPH kupujúcim.
- 6 Kupujúci vo všetkých prípadoch požiadali o vyhotovenie tlačiva žiadosti o vrátenie dane ako zahraniční cestujúci, pričom nikdy neuviedli, že predmetný tovar bude prepravený zo štátneho územia nie ako batožina cestujúcich, ale bude prepravený v rámci dodania tovaru na účely vývozu.
- 7 Na základe vyššie uvedených skutočností žalobkyňa vrátila daň kupujúcim – v celkovej výške 339 788 000 HUF (okolo 1 038 000 eur) – v súlade s § 99 ods. 9 zákona o DPH, podľa ktorého v prípade, ak v čase dodania tovaru došlo k preneseniu DPH a ak dodávateľ tovaru vrátil prenesenú daň zahraničnému cestujúcemu a navyše predtým vyčíslil a priznal túto DPH ako splatnú daň, má právo najskôr v zdaňovacom období, v ktorom došlo k vráteniu dane zahraničnému cestujúcemu, odpočítať vo svojom daňovom priznaní od splatnej dane sumu vrátenej dane. Doklady týkajúce sa žiadosti o vrátenie dane v prospech zahraničných cestujúcich preukazujú, že predmetný tovar v každom prípade opustil štátne územie Maďarska.

- 8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága [Finančné a colné riaditeľstvo Čongrádskej župy (Maďarsko), ktoré je súčasťou Štátnej finančnej a colnej správy; ďalej len „prvostupňový daňový orgán“] rozhodnutím z 27. júna 2018 vydaným na základe kontroly týkajúcej sa sporného zdaňovacieho obdobia vyzvalo žalobkyňu, aby zaplatila nedoplatky na DPH vo výške 340 598 000 HUF (približne 1 041 000 eur), pokutu vo výške 163 261 000 HUF (približne 499 000 eur) a úroky z omeškania vo výške 7 184 000 HUF (okolo 22 000 eur). Konštatovalo, že predmetné nákupy prekračovali rámec osobnej potreby a použitia pre potreby rodiny a že boli uskutočnené na účely ďalšieho predaja, v dôsledku čoho sa predmetný tovar nemohol považovať za batožinu cestujúcich. Rozhodlo, že žalobkyňa tiež nemá právo na oslobodenie od dane na základe vývozu, keďže v súvislosti s takými transakciami nikto nepožiadaval o prepustenie do colného režimu vývoz a žalobkyňa tiež nemala k dispozícii dokumentáciu, ktorá je na tento účel potrebná. Žalobkyňa tiež nezodpovedá definícii pojmu vývozca, lebo keď dodala predávaný tovar kupujúcim v ich sklade, prestala byť jeho držiteľkou, pričom tento sklad sa nachádzal na maďarskej strane hranice medzi Srbskom a Maďarskom, a preto žalobkyňa nemohla zabezpečiť prepravu tovaru na miesto určenia nachádzajúce sa mimo colného územia Spoločenstva.
- 9 Žalovaný rozhodnutím z 31. októbra 2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktoré napadla žalobkyňa odvolaním, o ktorom rozhodoval. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že daňový orgán na základe kontroly konštatoval, že transakcie nemožno považovať za dodanie v prospech zahraničných cestujúcich, a preto preskúmal podmienky dodania tovaru na účely vývozu, pričom dospel k záveru, že tieto podmienky nie sú splnené. Poukázal na vyjadrenia žalobkyne, podľa ktorých sa žalobkyňa vzhľadom na zámer kupujúcich domnievala, že išlo o dodanie tovaru v prospech zahraničných cestujúcich.

Žalovaný uvádza, že Kúria (Najvyšší súd) vo svojom rozsudku KfV.1.35.502/2016/6 z 8. decembra 2016 v súvislosti s definíciou pojmu batožina cestujúcich poukázal na to, že v tomto smere je dôležité tak množstvo tovaru, ako aj frekvencia nákupov. Ani zákon o DPH, ani smernica o DPH nevymedzujú pojem osobná batožina, colné právo Únie tiež neposkytuje usmernenie v tejto súvislosti a Newyorský dohovor vymedzuje pojem „predmety osobnej potreby“. Podľa vnútroštátnej praxe treba za batožinu cestujúcich považovať tovar, ktorý si cestujúci kúpil pre vlastnú osobnú potrebu alebo ako dar, pričom v nijakom prípade nemôže byť určený na podnikateľské účely. Vzhľadom na pravidelnosť a veľké množstvo tovaru nemôže ísť o batožinu cestujúcich, a preto § 99 zákona o DPH nedovoľuje prepraviť zo štátneho územia tovar ako batožinu cestujúcich v množstvách zodpovedajúcich obchodným množstvám. Podľa tohto ustanovenia totiž v prípade, ak je nadobúdateľom zahraničný cestujúci a tovar, ktorý nadobudne, je súčasťou jeho osobnej batožiny alebo jeho batožiny cestujúceho, možno uplatniť oslobodenie od dane stanovené v § 98 ods. 1 zákona o DPH, pokiaľ

- celková hodnota dodania tovaru (vrátane DPH) je vyššia ako suma zodpovedajúca 175 eurám;
- zahraničný cestujúci preukáže svoje právne postavenie cestovným dokladom;
- zamestnanec colnice, na ktorej tovar opustí územie Spoločenstva, potvrdením a opečiatkovaním tlačiva žiadosti o vrátenie dane osvedčí, že tovar opustil toto územie. Na žiadosť zahraničného cestujúceho musí dodávateľ tovaru vyplniť tlačivo žiadosti o vrátenie dane.

Podmienkou uplatnenia oslobodenia od dane v súlade s § 99 zákona o DPH navyše je, aby dodávateľ tovaru mal potvrdený a opečiatkovaný prvý exemplár tlačiva žiadosti o vrátenie dane a aby v prípade, ak v čase dodania tovaru došlo k preneseniu dane, dodávateľ tovaru vrátil prenesenú daň zahraničnému cestujúcemu. Tento cestujúci má právo na vrátenie dane v hotovosti v HUF, ale zmluvné strany si môžu dohodnúť aj inú menu alebo spôsob platby.

V prípade, ak došlo k preneseniu dane v súlade s odsekom 4 písm. b) zákona o DPH a ak ju dodávateľ predtým vyčíslil a priznal ako splatnú daň, má právo najskôr v zdaňovacom období, v ktorom došlo k vráteniu dane zahraničnému cestujúcemu, odpočítať vo svojom daňovom priznaní od splatnej dane sumu vrátenej dane.

Podľa vnútroštátnej praxe, pokiaľ sa preukáže, že tovar opustil územie Spoločenstva, daňový orgán musí preskúmať, či sú splnené podmienky týkajúce sa dodania tovaru oslobodeného od dane na inom právnom základe, najmä ak má žalobkyňa právo na oslobodenie od dane v súlade s § 98 zákona o DPH, podľa ktorého je od dane oslobodené dodanie tovaru zaslaného poštou alebo prepraveného zo štátneho územia do inej krajiny mimo Spoločenstva.

Vnútroštátna prax zohľadňuje judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej smernica o DPH síce dovoľuje členským štátom stanoviť formálne podmienky týkajúce sa pravidiel uplatnenia práva na odpočítanie dane, no také podmienky nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane a predchádzanie daňovým podvodom.

- 10 Žalovaný rozhodol, že vzhľadom na uvedený rozsudok Kúria (Najvyšší súd) žalobkyňa nemá ani právo na oslobodenie od dane na základe vývozu, keďže v súvislosti s predmetnými transakciami nepožiadala o prepustenie do colného režimu vývoz a podľa vyjadrení žalobkyne sa neuvažovalo o tom, že predmetné transakcie sa uskutočnia formou vývozu, lebo kupujúci výslovne požiadali o uplatnenie oslobodenia od dane v prospech zahraničných cestujúcich.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

Tvrdenia žalobkyne

- 11 Žalobkyňa vo svojej žalobe navrhuje zrušiť rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie. Tvrdí, že ani právo Spoločenstva, ani zákon o DPH neobsahujú definíciu pojmu osobná batožina alebo pojmu batožina cestujúcich. Pokiaľ neexistuje definícia v daňovom práve, colný orgán nemôže zaviesť rozlišovanie medzi tovarmi, ktoré prechádzali cez hranicu, a preto nemôže odmietnuť potvrdiť tlačivo žiadosti o vrátenie dane z tovaru, ktorý opúšťa štátne územie, s odvolaním sa na údajný zámer ďalej predať tento tovar. Cieľom žalobkyne navyše nie je vyhnúť sa daňovej povinnosti, lebo zdaniteľná osoba by tiež mala právo na oslobodenie od dane na základe vývozu podľa § 98 zákona o DPH. Žalobkyňa navyše poukazuje na rozsudok, ktorý vydal Súdny dvor vo veci Netto Supermarkt, C-271/06, podľa ktorého sa na judikatúru, ktorú Súdny dvor sformuloval v oblasti colného práva, nemožno odvolávať v daňových sporoch, z čoho vyplýva, že daňový mechanizmus použitý žalobkyňou tiež nemožno posudzovať na základe colných predpisov.
- 12 Okrem toho žalobkyňa nesúhlasí s právnym výkladom daňového orgánu, podľa ktorého v súlade s § 12/A zákona o Štátnej finančnej a colnej správe výstupný colný orgán len z dôvodu, že koná v pôsobnosti daňového orgánu, neuskutočňuje všetky zákonom stanovené úlohy týkajúce sa správy daní, takže colný orgán len osvedčuje, že tovar opustil územie Európskej únie, ale nie že opustil toto územie ako súčasť osobnej batožiny alebo batožiny cestujúcich podľa § 99 zákona o DPH ani že toto ustanovenie bolo dodržané.

Tvrdenia žalovaného

- 13 Žalovaný navrhuje zamietnuť žalobu, pričom opakuje odôvodnenie uvedené v jeho rozhodnutí.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 14 Tento súd poukazuje na rozsudok Kúria (Najvyšší súd), ktorý vo veci, ktorej predmetom bol podobný skutkový stav – tovar opustil štátne územie v množstve zodpovedajúcom obchodným množstvám v režime určenom pre zahraničných cestujúcich –, rozhodol, že najprv treba preskúmať splnenie podmienok stanovených v § 99 zákona o DPH a potom – vzhľadom na to, že tovar skutočne opustil územie Spoločenstva – treba preskúmať, či sa uplatní niektoré iné ustanovenie zákona o DPH. Hoci ani zákon o DPH, ani smernica o DPH nevymedzujú pojem batožina cestujúcich a colné právo Spoločenstva ani medzinárodné právo tiež neposkytujú jednoznačnú definíciu tohto pojmu, možno povedať, že za batožinu cestujúcich treba považovať tovar, ktorý si cestujúci kúpi pre vlastnú osobnú potrebu alebo ako dar, a v nijakom prípade nemôže ísť o tovar určený na podnikateľské účely. V uvedenom rozsudku sa rozhodlo, že § 99

zákona o DPH nedovoľuje prepraviť zo štátneho územia ako batožinu cestujúcich tovar v množstvách zodpovedajúcich obchodným množstvám, a preto nemožno povoliť ani oslobodenie od dane, ani odpočítanie dane stanovené pre uvedený režim. Kúria (Najvyšší súd) ďalej uviedol, že dodanie tovaru sa musí zdaňiť v krajine, v ktorej sa dodaný tovar napokon používa, čo si vyžaduje preskúmať uplatniteľnosť oslobodenia od dane stanoveného v § 98 zákona o DPH. K podmienkam uplatnenia tohto ustanovenia patrí najmä potvrdenie výstupnej colnice o tom, že v čase dodania alebo najneskôr do 90 dní od dodania tovar opustil územie Spoločenstva. Prináleží daňovému orgánu určiť, v akom rozsahu má žalobkyňa právo na oslobodenie od dane podľa § 98 zákona o DPH.

- 15 Tento súd uvádza, že § 98 a § 99 zákona o DPH sú na účely prejednávanej veci zhodné s článkami 146 a 147 smernice o DPH, a preto je potrebné vyložiť a uplatniť tieto články smernice o DPH.
- 16 Podľa názoru tohto súdu treba pri vymedzení pojmu osobná batožina a pojmu batožina cestujúcich vychádzať z ich každodenného významu a zohľadniť ustanovenia Colného kódexu Spoločenstva, Colného kódexu Únie a Newyorského dohovoru. Toto stanovisko podporuje aj judikatúra vnútroštátnych súdov. Pri posudzovaní pojmu batožina cestujúcich je podľa tohto súdu rozhodujúci účel prepravy tovaru zo štátneho územia. Pojem batožina cestujúcich nezahŕňa tovar – bez ohľadu na jeho množstvo a spôsob prepravy –, ktorý nebol nadobudnutý na uspokojenie osobnej potreby alebo potrieb rodiny alebo ako dar, ale s cieľom ďalej ho predáť. Keďže však právne predpisy neobsahujú autentický výklad, na vymedzenie uvedeného pojmu treba podať návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 17 Keďže v tomto konaní vo veci správneho súdnictva sa neuplatnia ustanovenia týkajúce sa oslobodenia od dane v prospech zahraničných cestujúcich, žalovaný preskúmal, či boli splnené podmienky oslobodenia od dane týkajúceho sa tovaru na účely vývozu, a konštatoval, že žalobkyňa vedela, že predáva tovar osobám, ktoré ho následne ďalej predajú na srbských trhoch. Žalobkyňa si musela uvedomovať, že nie sú splnené zákonné podmienky týkajúce sa oslobodenia od dane v prospech zahraničných cestujúcich, a preto sa v prejednanom spore nemôže dôvodne opierať o starostlivosť riadneho obchodníka. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na bod 29 rozsudku, ktorý vydal Súdny dvor vo veci Netto Supermarkt. Žalovaný navyše poznamenal, že – v rozpore s tým, čo tvrdí žalobkyňa – v zákone o DPH sa nenachádza nijaké osobitné ustanovenie, ktoré by vyžadovalo od predávajúceho, aby na žiadosť kupujúceho za okolností podobných okolnostiam prejednaného prípadu vyhotovil tlačivo žiadosti o vrátenie dane.
- 18 Tento súd sa však domnieva, že predávajúci v čase dodania tovaru tiež musel vedieť o zámere, ktorý vyjadrili kupujúci, prepraviť tovar z krajiny ako zahraniční cestujúci, čo vylučuje možnosť fakturácie bez DPH na základe vývozu tovaru. Predpisy, ktoré upravujú oslobodenie od dane v prospech zahraničných cestujúcich, sú odlišné a prísnejšie – ide o obmedzený výber tovaru, právo na oslobodenie od dane podlieha kvantitatívnemu limitu a faktúru nemožno už na

začiatku vystaviť bez DPH – než predpisy, ktorými sa spravuje dodanie tovaru na účely vývozu, čoho logickým dôsledkom je, že vystaviteľ faktúr nemohol jednostranne uplatniť oslobodenie od dane týkajúce sa dodania tovaru na účely vývozu na kupujúcich, ktorí sa sami označili za zahraničných cestujúcich, ktorí ako takí podliehajú prísnejšiemu režimu oslobodenia od DPH, keďže mohol predpokladať, že takí kupujúci prepravujú tovar z krajiny ako zahraniční cestujúci. Preto vystaviteľ faktúr postupoval správne, keď do faktúr zahrnul DPH. V prípade, ak by zahraniční kupujúci zmenili svoj pôvodný zámer a napokon by prepravili z krajiny tovar v rámci jediného colného konania, prichádzala by do úvahy možnosť opraviť faktúru. V prejednávanom prípade však zahraniční kupujúci nezmenili svoj pôvodný zámer, pričom v prejednáwanej veci je nesporné, že títo kupujúci prepravili výrobky do Srbska ako zahraniční cestujúci. Preto boli faktúry v čase ich vystavenia správne a neskôr tiež nedošlo k nijakej zmene, pre ktorú by sa mali opraviť, a preto daňový orgán tiež nemusel následne prekvalifikovať ich obsah.

- 19 V prejednávanom prípade účastníci konania nepopierajú, že zahraniční zákazníci vystaviteľa faktúr prepravili tovar v množstvách zodpovedajúcich obchodným množstvám cez hranicu medzi Maďarskom a Srbskom na účely ďalšieho predaja, avšak ako zahraniční cestujúci. Tiež je nesporné, že títo odberatelia dbali na to, aby hodnota vyfakturovaného tovaru zakaždým nepresiahla určitú sumu, a tak sa vyhli colnej kontrole. Vystaviteľ faktúr vedel o podvodnom konaní svojich odberateľov a bol si vedomý toho, že neboli splnené podmienky týkajúce sa oslobodenia od dane v prospech zahraničných cestujúcich, a preto nemal vyhotoviť tlačivo žiadosti o vrátenie dane, ktoré umožnilo uplatnenie tohto oslobodenia. Tento súd považuje za irelevantné, ktoré konkrétne srbské právne predpisy chceli zahraniční kupujúci obísť a aké výhody získali tým, že prepravili tovar na územie Srbska ako zahraniční cestujúci. Na účely preskúmania rozhodnutia daňového orgánu je rozhodujúce, že vystaviteľ faktúr vedel o zámere svojich odberateľov ďalej predať tovar, a preto im nemal priznať oslobodenie od dane v prospech zahraničných cestujúcich. Žalobkyňa tým, že spolupracovala so svojimi zahraničnými odberateľmi pri obchádzaní maďarských daňových predpisov a – hoci vedela o ich zámere ďalej predať tovar, teda vedela, že neboli splnené zásadné podmienky týkajúce sa oslobodenia od dane v prospech zahraničných cestujúcich – vrátila im DPH a zahrnula ju do svojich daňových priznaní za sporné zdaňovacie obdobie ako položku, ktorá sa má odpočítať od splatnej dane, získala značnú konkurenčnú výhodu v porovnaní so svojimi konkurentmi, ktorí dodržiavali právne predpisy.
- 20 V dôsledku vedomého konania vystaviteľa faktúr a kupujúcich, ktoré svedčí o spoločnom zámere, na srbskej colnici tovar nebol predložený ani dôkladne prekontrolovaný, zanikla možnosť vysledovať ho, nebolo možné vyrubiť clo a iné náklady spojené s preclením – ktoré v tomto spore neboli vyčíslené –, pričom kupujúcim sa navyše poskytla príležitosť ďalej predať tovar, ktorý prepravili do Srbska ako jednotlivci, a tak obísť srbské daňové predpisy. Z hľadiska skutkových okolností prejednávaného prípadu je nepodstatné, či srbskí kupujúci následne skutočne využili takú príležitosť, lebo daň a ďalšie následky v Srbsku vybočujú

z rámca analýzy prejednávaneho sporu, v ktorom tiež nemožno preskúmať, ktoré konkrétne náklady nevznikli z dôvodu, že sa obišlo colné konanie. Podstatné je len to, že vystaviteľ faktúr sa svojím konaním vedome podieľal na podvodnom konaní srbských kupujúcich a že vedome porušil ustanovenia zákona o DPH týkajúce sa dodania tovaru tým, že vystavil faktúry a vyplnil tlačivá v súlade s režimom určeným pre zahraničných cestujúcich, ako aj tým, že neoprávnene znížil svoj základ dane v dôsledku toho, že vrátil daň zahraničným cestujúcim.

- 21 V prípade, že – pokiaľ nie je možné vrátenie dane na základe oslobodenia od dane v prospech zahraničných cestujúcich – daňový orgán by musel priznať oslobodenie od dane na inom právnom základe, konanie vystaviteľa faktúr v zlej viere by v podstate nemalo právne následky, najmä vzhľadom na to, že ak neexistuje neoprávnená žiadosť o vrátenie dane, nie sú splnené ani podmienky na uloženie daňovej pokuty. Táto situácia by z dôvodu konkurenčnej výhody neoprávnene získanej vystaviteľom faktúr jednak nebola v súlade so zásadou daňovej neutrality a jednak by odporovala povinnosti členských štátov bojovať proti daňovým podvodom a únikom.
- 22 Súdny dvor sa už zaoberal zásadou daňovej neutrality v súvislosti s právom na oslobodenie od dane, pričom rozhodol, že táto zásada je zo strany normotvorcu Únie v oblasti DPH vyjadrením všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania. Opatrenia, ktoré sú členské štáty oprávnené prijať s cieľom zabezpečenia správneho výberu DPH a prechádzania daňovým únikom, nesmú byť používané spôsobom, ktorý by spochybňoval neutralitu DPH. Tým, že by sa zdaniteľným osobám umožnilo, aby si zvolili úpravu oslobodenia od dane po uplynutí stanovenej lehoty, by sa im priznala nenáležitá konkurenčná výhoda na úkor subjektov, ktoré riadne dodržali procesné povinnosti stanovené vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej. Tieto zdaniteľné osoby by si totiž v dôsledku toho mohli dodatočne vybrať daňovú úpravu, ktorá sa im bude zdať najvýhodnejšia, pričom by mohli vychádzať z konkrétnych výsledkov svojej činnosti (rozsudok zo 17. mája 2018, Vámos, C-566/16).
- 23 Podľa názoru tohto súdu možno úvahy uvedené v rozsudku Vámos uplatniť aj v prejednávanej veci. Vystaviteľ faktúr totiž v rozpore s právnymi predpismi týkajúcimi sa DPH uplatnil na svoj základ dane zníženie, na ktoré nemal právo; neskôr, keď daňový orgán zistil túto nesprávnosť, sa dodatočne dovoľával iného oslobodenia od dane, konkrétne oslobodenia na základe vývozu. Ak by daňový orgán povolil dodatočné uplatnenie oslobodenia od dane na základe vývozu, vystaviteľ faktúr by získal nenáležitú konkurenčnú výhodu v porovnaní so svojimi konkurentmi, čo by porušovalo zásadu daňovej neutrality.
- 24 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice o DPH s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov, a nesmú sa používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH (rozsudok Nidera Handelscompagnie, C-385/09).

- 25 Nesplnenie formálnych podmienok teda môže viesť k strate práva na odpočítanie dane len vtedy, ak znemožňuje overenie splnenia hmotnoprávných podmienok. Tento súd sa domnieva, že práve k tomu dochádza v prejednávacom prípade, v ktorom vystaviteľ faktúr a kupujúci nielenže nespĺnili formálne podmienky, ale – v rozpore s procesnými predpismi – vedome zatajili svoju skutočnú ekonomickú činnosť pred daňovým orgánom a colným orgánom.
- 26 Podľa názoru tohto súdu bude zásada daňovej neutrality dodržaná len vtedy, ak v prípade zníženia základu dane z dôvodu vrátenia dane zahraničným cestujúcim daňový orgán neprekvalifikuje transakcie na dodanie tovaru na účely vývozu, pričom jedine táto prax spĺňa aj požiadavku proporcionality.
- 27 Žalobkyňa, ktorá sa opiera o rozdiely v pojme vývoz v daňovom práve a v colnom práve, vytyka daňovému orgánu, že vyvodzuje jej zodpovednosť ako vývozcu za to, že tovar mohol opustiť štátne územie. V spise však nie je uvedené, že žalobkyňa alebo iná osoba v súvislosti s predmetným tovarom požiadali o prečlenie v postavení vývozcov, a podľa vyjadrení právneho zástupcu žalobkyne sa ani neuvažovalo o tom, že predmetné transakcie sa uskutočnia formou vývozu.
- 28 V rozpore s tým, čo tvrdí žalobkyňa, na posúdenie skutkových okolností na daňové účely nestačí preukázať, že tovar opustil štátne územie, keďže – ako bolo uvedené vyššie – oslobodenie od dane v prospech zahraničných cestujúcich je osobitným oslobodením vo vzťahu k oslobodeniu týkajúcemu sa dodania tovaru na účely vývozu a týka sa určitého okruhu osôb, čo si vyžaduje spresniť, z akého dôvodu má kupujúci právo na vrátenie dane. Nie je teda správne tvrdenie žalobkyne, že potvrdenie, ktoré uviedol colný orgán v tlačive žiadosti o vrátenie dane, ktorým sa preukazuje, že tovar opustil štátne územie ako súčasť batožiny cestujúcich, slúži aj na odôvodnenie oslobodenia od dane týkajúceho sa dodania tovaru na účely vývozu.
- 29 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy má tento súd tiež pochybnosti o tom, či v prípade, ak sa konštatuje nezákonnosť oslobodenia od dane v prospech zahraničných cestujúcich, treba súčasne preskúmať splnenie podmienok týkajúcich sa dodania tovaru na účely vývozu vo všetkých prípadoch, v ktorých tovar opustil štátne územie ako batožina cestujúcich.
- 30 Tento súd zároveň považuje v prejednávacom prípade za rozhodujúcu skutočnosť, že žalobkyňa pri plnení svojich daňových povinností jednoznačne konala v zlej viere, čo na základe zásad daňovej neutrality a proporcionality, ktoré sa uplatňujú v práve Únie, odôvodňuje, aby sa okrem nepovolenia zníženia základu dane tiež vylúčila možnosť prekvalifikovania transakcie na dodanie tovaru na účely vývozu, a to aj v prípade, že daňový orgán by mal navyše preskúmať splnenie podmienok týkajúcich sa dodania tovaru na účely vývozu.
- 31 Tento súd považuje za potrebné podať návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa vyššie uvedených otázok a je mu známe, že v súčasnosti sa na

maďarských súdoch vedú ďalšie konania vo veciach správneho súdnictva s podobným predmetom.

PRACOVNÝ DOKUMENT