

**Vec C-48/20**

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

**Dátum podania:**

28. január 2020

**Vnútroštátny súd:**

Naczelny Sąd Administracyjny

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

15. november 2019

**Žalobkyňa:**

UAB „P”

**Žalovaná:**

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

---

## **Predmet konania vo veci samej**

Povinnosť zaplatiť DPH uvedenú bez právneho dôvodu na faktúrach vystavených zdaniteľnou osobou konajúcou v dobrej viere.

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Výklad smernice o DPH, článok 267 ZFEÚ.

## **Prejudiciálna otázka**

Majú sa článok 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, v znení zmien) a zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa v situácii, o akú ide vo veci samej, uplatnilo vnútroštátne ustanovenie, akým je článok 108 ods. 1 ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb) (Dz. U. z 2011, č. 177, položka 1054, v znení zmien) na faktúry s neoprávnene uvedenou DPH vystavané zdaniteľnou osobou konajúcou v dobrej viere, ak:

- konanie zdaniteľnej osoby nepredstavovalo daňový podvod, ale vyplývalo z nesprávneho výkladu právnych predpisov stranami transakcie, ktorý vychádzal z výkladu podaného daňovými orgánmi a zo súvisiacej všeobecnej praxe uplatňovanej v okamihu uskutočnenia transakcie a nesprávne predpokladal, že vystaviteľ faktúry dodával tovar, hoci v skutočnosti poskytoval službu finančného sprostredkovania, ktorá je oslobodená od DPH, a
- príjemca faktúry s neoprávnene uvedenou DPH by mal právo žiadať o jej vrátenie, ak by transakcia bola správne vyfakturovaná zdaniteľnou osobou, ktorá v skutočnosti uskutočňovala pre príjemcu dodanie tovaru?

## **Relevantné ustanovenia práva Únie**

Článok 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) stanovuje, že DPH platí každá osoba, ktorá túto daň uvedie na faktúre.

## **Relevantné vnútroštátne predpisy**

Článok 108 ods. 1. ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z 2016, položka 710, v znení zmien; ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje, že ak právnická osoba,

organizačná jednotka bez právnej subjektivity alebo fyzická osoba vystaví faktúru, v ktorej uvedie výšku dane, je povinná ju zaplatiť.

### **Krátky opis skutkového stavu a konania**

- 1 Rozhodnutím z 27. júna 2014 riaditeľ daňového orgánu uložil žalobkyni, spoločnosti UAB P. z Litvy (ďalej len „Spoločnosť“), daňovú povinnosť z titulu dane z tovaru a služieb (DPH) za obdobie od marca do decembra 2011, preplatok za obdobie od marca do júna 2011, ako aj daň, ktorá sa má zaplatiť podľa článku 108 ods. 1. zákona o DPH. Daňový orgán spochybnil právo Spoločnosti na odpočet dane zaplatenej na vstupe vyplývajúcej z faktúr vystavených tejto Spoločnosti čerpacími stanicami za nákup paliva. Okrem toho sa domnieval, že Spoločnosť vystavila a uvádzala do obehu faktúry uvádzajúce fiktívne predaje paliva litovským spoločnostiam. Podľa daňového orgánu Spoločnosť nebola ani kupujúcim, ani dodávateľom palív. Jej skutočná činnosť spočívala v tom, že litovským spoločnostiam poskytovala financovanie (úverovanie) nákupu motorovej nafty na čerpacích staniach prostredníctvom palivových kariet. Tieto činnosti predstavujú finančné služby oslobodené od dane podľa zákona o DPH.
- 2 Rozhodnutím z 2. októbra 2014 riaditeľ daňového orgánu zrušil v celom rozsahu rozhodnutie prvostupňového orgánu z dôvodu, že tento orgán nesprávne určil miesto zdanenia činností vykonávaných Spoločnosťou a rozhodol vo veci samej tak, že uložil Spoločnosti daňovú povinnosť za obdobie od marca do júna 2011, preplatok za obdobie od marca do júna 2011, ako aj daň, ktorá sa má zaplatiť podľa článku 108 ods. 1. zákona o DPH. Podľa odvolacieho orgánu Spoločnosť nevykonávala nákup a dodávku palív na vnútroštátnom území. Palivo bolo prevádzané priamo medzi čerpacími stanicami a litovskými spoločnosťami, ktoré prostredníctvom palivovej karty priamo tankovali palivá na poľských čerpacích staniach. Spoločnosť nemala právo nakladať s palivami ako vlastník a jej skutočná činnosť spočívala vo financovaní nafty, ktorú zmluvní partneri kúpili na čerpacích staniach s využitím palivových kariet. Tankovanie palív prebiehalo dvomi spôsobmi: priamo Spoločnosťou na základe zmlúv uzavretých s čerpacími stanicami alebo prostredníctvom zástupcu, na základe zmluvy o obchodnom zastúpení na predaj procesingových služieb. Úlohou Spoločnosti bolo vyhľadávať zákazníkov (nadobúdateľov palivových kariet), zadávať objednávky na palivové karty obchodnému zástupcovi alebo čerpacej stanici a zaistiť platobné prostriedky na palivo tankované zákazníkmi. Ako protihodnotu Spoločnosť dostávala odmenu vo forme provízie alebo zľavy od predajcov palív alebo obchodného zástupcu. Odvolací orgán sa domnieval, že faktúry za predaj vystavené Spoločnosťou viedli k povinnosti zaplatiť daň vyplývajúcu z týchto faktúr na základe článku 108 ods. 1. zákona o DPH.
- 3 Spoločnosť podala proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu žalobu. Wojewódzki sąd administracyjny (Vojvodský správny súd) (ďalej len „WSA“) rozsudkom zo 7. apríla 2015 zrušil rozhodnutie riaditeľa daňového orgánu.

- 4 Na základe kasačného opravného prostriedku, ktorý podal riaditeľ daňového orgánu, Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) (ďalej len „NSA“) rozsudkom zo 17. februára 2017 zrušil rozsudok súdu prvého stupňa zo 7. apríla 2015 a vrátil vec WSA, ktorý rozsudkom z 19. júla 2017 zamietla opravný prostriedok Spoločnosti.
- 5 WSA súhlasil so stanoviskom odvolacieho orgánu, že hoci faktúry za predaj vystavené Spoločnosťou neodrážajú skutočný priebeh hospodárskych transakcií a v dôsledku toho nemusia byť uvedené v daňovom priznaní VAT-7, viedli k povinnosti zaplatiť daň vyplývajúcu z týchto faktúr podľa ustanovenia článku 108 ods.1 zákona o DPH. Spoločnosť tým, že vystavila litovským subjektom sporné faktúry na DPH, ktoré neodrážali skutočné hospodárske transakcie, vytvorila situáciu, v ktorej príjemcovia takýchto faktúr mohli považovať daň uvedenú v týchto faktúrach za odpočítateľnú daň na vstupe alebo požiadať o vrátenie dane. Faktúry vystavené Spoločnosťou uvádzali fiktívny predaj paliva litovským spoločnostiam, takže treba predpokladať, že existovalo riziko krátenia verejnoprávných príjmov. Nemožno teda hovoriť o porušení zásady neutrality DPH alebo zásady proporcionality vyplývajúcej z Ústavy.
- 6 Spoločnosť sa proti tomuto rozsudku odvolala na NSA, ktorý prerušil konanie a položil Súdnu dvoru prejudiciálnu otázku.

### **Odôvodnenie prejudiciálneho konania**

- 7 Zo spisu nesporne vyplýva, že Spoločnosť sa napriek svojmu presvedčeniu nezúčastnila na reťazových transakciách, ktorých predmetom malo byť dodanie paliva litovským dopravcom, ale poskytovala litovským subjektom len finančné služby nepodliehajúce vnútroštátnemu zdaneniu.
- 8 Toto stanovisko je potvrdené rozsudkom Súdneho dvora z 15. mája 2019, Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že článok 135 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie palivových kariet materskou spoločnosťou jej dcérskym spoločnostiam, ktoré dcérskym spoločnostiam umožňuje, aby natankovali palivom vozidlá, ktorých prepravu zabezpečujú, možno kvalifikovať ako službu poskytovania úverov oslobodenú od DPH v zmysle tohto ustanovenia. Súdny dvor už vyjadril podobné stanovisko v rozsudku zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 V prejednáwanej veci nebola preukázaná existencia podvodu alebo zneužitia. Kvalifikácia sporných transakcií ako reťazových dodávok vyplýva z prevažujúcej vnútroštátnej praxe pri uplatňovaní ustanovení zákona o DPH, odlišnej od tej, ktorá vyplýva z už citovaných rozsudkov Súdneho dvora, v rámci ktorej sa tieto transakcie považovali za dodanie tovaru a nie za poskytnutie služieb.
- 10 V rámci tejto praxe sa vychádzalo z predpokladu, že každý zo subjektov pôsobiacich v dodávateľskom reťazci paliva uskutočňuje dodanie tovaru za

odplatu, hoci v skutočnosti došlo len k jedinému fyzickému dodaniu tovaru. Dospelo sa tiež k záveru, že sprostredkovateľ (poskytujúci palivovú kartu) vykonával dodávku tovaru (činnosť zdanenú DPH) v prospech konečného odberateľa. Túto prax odzrkadľuje fakturácia dodávok v prejednávanej veci, ktorá prebiehala takto:

- čerpacie stanice za palivo vydávané držiteľom palivových kariet (litovské dopravné spoločnosti) vystavovali faktúry na Spoločnosť (poskytujúcu palivové karty),
  - Spoločnosť sa považovala za účastníka reťazovej transakcie (nákup paliva a jeho ďalší predaj litovským dopravným spoločnostiam),
  - litovské dopravné spoločnosti dostali od Spoločností faktúry za palivo s DPH a mohli požiadať o jej vrátenie v Poľsku.
- 11 Táto schéma zdanenia bola prijatá v záväzných stanoviskách, ktoré daňové orgány vydávali zdaniteľným osobám.
  - 12 Spor v prejednávanej veci sa týka vyúčtovania za obdobia roku 2011, počas ktorého daňové orgány prezentovali tento jediný spôsob vyúčtovania dane. Spoločnosť bola teda plne oprávnená spoliehať sa na takýto výklad príslušných ustanovení, ktorý poskytol daňový orgán.
  - 13 Iná schéma na vyúčtovanie takýchto transakcií sa vo vnútroštátnej praxi objavila až v roku 2012, keď NSA, ktorý vychádzal z rozsudku Súdneho dvora zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), v rozsudku zo 14. augusta 2012 dospel k záveru, že transakcie uskutočnené prostredníctvom palivových kariet nezakladajú právo na odpočítanie DPH. Tento rozsudok viedol k rozdielom v praxi daňových orgánov.
  - 14 Nemožno však pochybovať o tom, že Spoločnosť konajúca v dobrej viere vystavila v roku 2011 litovským zmluvným partnerom nesprávne faktúry s uvedením DPH. Týmto spôsobom sú formálne splnené podmienky uplatnenia článku 108 ods. 1 zákona o DPH, ktorým sa vykonáva článok 203 smernice o DPH.
  - 15 Vnútroštátny súd odkazuje na rozsudok Súdneho dvora z 11. apríla 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233, body 24 až 29), pričom dospel k záveru, že ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru, musí mať na účely zabezpečenia neutrality DPH možnosť opraviť nesprávne fakturovanú daň v súlade s postupom stanoveným členským štátom. Poľská právna úprava však neupravuje takýto postup opravy odpočítanej dane zdaniteľnou osobou po začatí daňovej kontroly alebo daňového konania voči nej. Ako stanovuje článok 81 b ods. 1 ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (zákon z 29. augusta 1997, o daňovom poriadku) (Dz. U. z 2019, položka 900, v znení zmien) právo opraviť daňové priznanie sa prerušuje počas trvania daňového

konania alebo daňovej kontroly v oblasti dotknutej týmto konaním alebo kontrolou.

- 16 V prejednávanej veci teda Spoločnosť nemala možnosť opraviť daň, ktorú neoprávnene fakturovala litovským dopravným spoločnostiam, čo potvrdzuje daňové rozhodnutie vydané v tejto veci.
- 17 Okrem toho daňový orgán zdôrazňuje, že vystaviteľ faktúry včas neodstránil riziko krátenia daňových príjmov, keďže chybné faktúry neboli opravené, takže litovské subjekty mohli požiadať o vrátenie tejto dane (v súlade s pravidlami stanovenými v článku 89 zákona o DPH, ktorým sa preberá smernica Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte). Spoločnosť však dôvodne namieta, že v prípade správneho vyúčtovania transakcií medzi čerpacími stanicami, Spoločnosťou a litovskými spoločnosťami, keď by Spoločnosť uvádzala poskytovanie finančných služieb, litovské spoločnosti mali dostať namiesto faktúr vystavených Spoločnosťou z titulu dodávky paliva s neoprávnene fakturovanou DPH, faktúry vystavené čerpacími stanicami z titulu dodávky paliva týmto litovským spoločnostiam. Tieto faktúry by boli v zásade podobné so spornými faktúrami vystavenými Spoločnosťou, v ktorých prípade bola povinnosť úhrady určená na základe článku 108 ods. 1. zákona o DPH (článok 203 smernice o DPH); rozdiel by sa týkal marže uplatňovanej Spoločnosťou v rámci sporných transakcií. Tieto faktúry (vystavené čerpacími stanicami) by tiež oprávňovali litovské spoločnosti požadovať vrátenie dane, ktorá je v nich uvedená.
- 18 To znamená, že aj napriek tomu, že Spoločnosť nesprávne fakturovala dodávky paliva litovským spoločnostiam, správne vyúčtovanie týchto dodávok čerpacími stanicami by takisto oprávňovalo litovských odberateľov paliva požadovať vrátenie dane. Naopak uplatnenie článku 108 zákona o DPH pri súčasnom zdanení dodávok paliva čerpacími stanicami litovským spoločnostiam má za následok dvojité uplatnenie DPH na tú istú transakciu (raz v okamihu transakcie medzi čerpacími stanicami a litovskými spoločnosťami a druhýkrát podľa článku 108 ods. 1. § 1 zákona o DPH v Spoločnosti).
- 19 Existuje teda odôvodnená pochybnosť o tom, či v takej situácii, o akú ide v prejednávanej veci, sú daňové orgány oprávnené vzhľadom na zásady neutrality a proporcionality uplatniť také pravidlo, akým je článok 108 ods. 1 zákona o DPH (článok 203 smernice o DPH), ktorý bráni Spoločnosti opraviť nesprávne vystavené faktúry.
- 20 V rozsudku z 11. apríla 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), Súdny dvor konštatoval, že zdaniteľná osoba sa môže odvolávať na zásadu neutrality DPH, ktorá je konkretizovaná v judikatúre týkajúcej sa článku 203 smernice o DPH, s cieľom brániť sa voči ustanoveniu vnútroštátneho práva, ktoré vrátenie omylom fakturovanej DPH podmieňuje opravou chybných faktúr, hoci

právo na odpočet uvedenej DPH bolo právoplatne zamietnuté a toto právoplatné zamietnutie malo za následok, že opravný postup upravený vo vnútroštátnom zákone už nemožno uplatniť.

- 21 V rozsudku z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374) však Súdny dvor uviedol, že smernica o DPH v spojení so zásadami neutrality a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylučuje odpočítanie DPH súvisiacej s fiktívnymi transakciami, pričom ale zaväzuje osoby, ktoré uvedú na faktúre DPH zaplatiť túto daň a to aj za fiktívnu transakciu, pod podmienkou, že vnútroštátne právo umožňuje opraviť daňový dlh vyplývajúci z tejto povinnosti, ak vystaviteľ uvedenej faktúry preukáže, že konal v dobrej viere alebo včas úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.
- 22 V prejednávanej veci nie je isté, či sa litovské spoločnosti snažili získať vrátenie dane vzťahujúcej sa na tieto faktúry a aký bol prípadne výsledok tohto úsilia. Ako však už bolo uvedené, ak sa Spoločnosti zabráni v tom, aby vykonala opravu sporných faktúr a zároveň sú litovské spoločnosti oprávnené požiadať o vrátenie dane vzťahujúcej sa na palivo nakúpené v Poľsku, tak v prípade chybného, ako aj riadneho vyúčtovania predmetných transakcií, táto skutočnosť vyvoláva legitímne pochybnosti, pokiaľ ide o správnosť uplatnenia pravidla, akým je článok 108 ods. 1 zákona o DPH, na DPH neoprávnene uvedenú na faktúrach vystavených Spoločnosťou.

PRACOVNÝ DOKUMENT