

62018CJ0276

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 18. júna 2020 (*1)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 33 – Určenie miesta zdaniteľných transakcií – Dodanie tovaru s prepravou – Dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného dodávateľom alebo na jeho účet – Nariadenie (EÚ) č. 904/2010 – články 7, 13 a 28 až 30 – Spolupráca medzi členskými štátmi – Výmena informácií“

Vo veci C-276/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko) z 1. marca 2018 a doručený Súdnemu dvoru 24. apríla 2018, ktorý súvisí s konaním:

KrakVet Marek Batko sp.k.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan (spravodajca), sudcovia I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič a C. Lycourgos,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: R. Ferey, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. júna 2019,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

—

KrakVet Marek Batko sp.k., v zastúpení: P. Jalsovszky, T. Fehér a Á. Fischer, ügyvédek,

—

maďarská vláda, M. Z. Fehér, M. M. Tátrai a Zs. Wagner, splnomocnení zástupcovia,

—

česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, J. Vlášil a O. Serdula, splnomocnení zástupcovia,

—

Írsko, v zastúpení: A. Joyce a J. Quaney, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci N. Travers, SC,

—

talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. De Socio, avvocato dello Stato,

—

poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

—

vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brandon a Z. Lavery, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Hill, barrister,

—

Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė a L. Havas, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 6. februára 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), najmä jej článku 33, ako aj článkov 7, 13 a 28 až 30 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1).

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou KrakVet Marek Batko sp.k. (ďalej len „KrakVet“), založenou podľa poľského práva, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) vo veci zaplatenia dane z pridanej hodnoty (DPH) z predaja výrobkov prostredníctvom internetovej stránky tejto spoločnosti nadobúdateľom s bydliskom v Maďarsku.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2006/112

3

Odôvodnenia 17, 61 a 62 smernice 2006/112 znejú:

„(17)

Určenie miesta, kde sa uskutočňujú zdaniteľné transakcie, sa môže stať predmetom sporu medzi jurisdikciami členských štátov predovšetkým v otázke dodania tovaru spojeného s jeho montážou alebo v otázke poskytovania služieb. Hoci miestom poskytovania služieb by malo byť v zásade miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, malo by sa zdefinovať ako miesto v členskom štáte zákazníka, predovšetkým v prípade niektorých služieb poskytovaných medzi zdaniteľnými osobami, keď sú náklady na služby zahrnuté v cene tovaru.

...

(61)

Je nevyhnutné zabezpečiť jednotné uplatňovanie systému DPH. Na dosiahnutie tohto cieľa sú vhodné vykonávacie opatrenia.

(62)

Tieto opatrenia by sa mali najmä zamerať na problém dvojitého zdanenia cezhraničných transakcií, ktorý sa môže vyskytnúť v dôsledku rozdielov medzi členskými štátmi pri uplatňovaní pravidiel upravujúcich miesto, kde sa uskutočňujú zdaniteľné transakcie.“

4

Hlava V tejto smernice, nazvaná „Miesto zdaniteľných transakcií“, obsahuje kapitolu 1 s názvom „Miesto dodania tovaru“, ktorá obsahuje oddiel 2 „Dodanie tovaru s prepravou“. Tento oddiel obsahuje najmä články 32 a 33 uvedenej smernice.

5

Článok 32 smernice 2006/112 stanovuje:

„Ak tovar odosiela alebo prepravuje dodávateľ, nadobúdateľ alebo tretia osoba, za miesto dodania sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu zasiatia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi.

...“

6

Článok 33 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Odchyľne od článku 32 sa za miesto dodania tovaru odoslaného alebo prepraveného dodávateľom alebo na jeho účet z iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru koná, považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi skončí, ak sú splnené tieto podmienky:

a)

dodanie tovaru sa vykonáva pre zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorej nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, alebo pre akúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu;

b)

dodaným tovarom nie sú nové dopravné prostriedky ani tovar dodaný po montáži alebo inštalácii, so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej, prostredníctvom dodávateľa alebo na jeho účet.“

Nariadenie č. 904/2010

7

Odôvodnenia 5, 7 a 8 nariadenia č. 904/2010 stanovujú:

„(5)

Opatrenia na harmonizáciu daní prijaté na dobudovanie vnútorného trhu by mali zahŕňať zriadenie spoločného systému na spoluprácu medzi členskými štátmi, najmä pokiaľ ide o výmenu informácií, v rámci ktorého si príslušné orgány členských štátov majú navzájom pomáhať a spolupracovať s Komisiou, aby sa zabezpečilo náležité uplatňovanie DPH na dodania tovarov a poskytovania služieb, nadobúdanie tovaru v rámci Spoločenstva a dovoz tovaru.

...

(7)

S cieľom vybrať splatnú daň by mali členské štáty spolupracovať, aby spoločne zabezpečili správny výmer DPH. Preto musia nielen monitorovať správne uplatňovanie dane splatnej na svojom území, ale takisto by mali poskytovať pomoc iným členským štátom v záujme zabezpečenia správneho uplatňovania dane súvisiacej s činnosťou vykonávanou na svojom území a splatnej v ktoromkoľvek inom členskom štáte.

(8)

Monitorovanie správneho uplatňovania DPH pri cezhraničných transakciách zdaniteľných v inom členskom štáte ako je ten, v ktorom je usadený dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb, závisí v mnohých prípadoch od informácií, ktoré má členský štát usadenia k dispozícii, alebo ktoré by mohol oveľa jednoduchšie získať tento členský štát. Účinný dohľad nad takýmito transakciami preto závisí na zhromažďovaní alebo schopnosti členského štátu usadenia zhromažďovať uvedené informácie.“

8

Článok 1 ods. 1 tohto nariadenia stanovuje:

„Toto nariadenie stanovuje podmienky, za ktorých majú príslušné orgány v členských štátoch zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov.

Na tento účel stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH. Konkrétne ustanovuje pravidlá a postupy, ktoré členským štátom umožňujú zhromažďovať a vymieňať si uvedené informácie elektronickými prostriedkami.“

Oddiel 1 s názvom „Žiadosť o informácie a o administratívne vyšetrovania“, ktorý sa nachádza v kapitole II uvedeného nariadenia, nazvanej „Výmena informácií na požiadanie“, obsahuje článok 7 toho istého nariadenia, ktorý stanovuje:

- „1. Na požiadanie žiadajúceho orgánu žiadaný orgán oznamuje informácie uvedené v článku 1 vrátane informácií týkajúcich sa jednotlivého prípadu alebo prípadov.
2. Na účely oznamovania informácií uvedeného v odseku 1 žiadaný orgán zabezpečí vykonávanie akýchkoľvek administratívnych vyšetrovaní potrebných na získanie takýchto informácií.
3. Do 31. decembra 2014 môže žiadosť uvedená v odseku 1 obsahovať odôvodnenú žiadosť o administratívne vyšetrovanie. Ak žiadaný orgán dospeje k záveru, že administratívne vyšetrovanie nie je potrebné, bezodkladne o svojich dôvodoch informuje žiadajúci orgán.

...“

10

V kapitole III nariadenia EÚ 904/2010, nazvanej „Výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti“, článok 13 tohto nariadenia stanovuje:

„1. Príslušný orgán každého členského štátu podáva informácie uvedené v článku 1 bez predchádzajúcej žiadosti príslušnému orgánu ktoréhokoľvek iného dotknutého členského štátu v týchto prípadoch:

a)

pokiaľ sa zdaňovanie považuje za uskutočňované v členskom štáte určia a informácie poskytnuté členským štátom pôvodu sú nevyhnutné pre účinnosť kontrolného systému členského štátu určia;

b)

pokiaľ má niektorý členský štát dôvody domnievať sa, že došlo alebo pravdepodobne došlo k porušeniu právnych predpisov v oblasti DPH v inom členskom štáte;

c)

pokiaľ existuje riziko daňovej straty v inom členskom štáte.

2. Výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti je buď automatická v súlade s článkom 14, alebo spontánna v súlade s článkom 15.

3. Informácie sa postupujú prostredníctvom vzorových formulárov prijatých v súlade s postupom ustanoveným v článku 58 ods. 2“

11

Článok 28 tohto nariadenia, nachádzajúci sa v kapitole VII uvedeného nariadenia, stanovuje:

„1. Dohodou medzi žiadajúcim orgánom a žiadaným orgánom, a v súlade s úpravami

stanovenými žiadaným orgánom úradníci schválení žiadajúcim orgánom môžu byť s cieľom výmeny informácií uvedenej v článku 1 prítomní v úradoch správnych orgánov žiadaného členského štátu alebo na akomkoľvek inom mieste, kde takéto orgány vykonávajú svoje úlohy. Pokiaľ sú žiadané informácie obsiahnuté v dokumentoch, ku ktorým úradníci žiadaného orgánu majú prístup, úradníci žiadajúceho orgánu dostanú kópie dokumentov obsahujúcich žiadané informácie.

2. Dohodou medzi žiadajúcim orgánom a žiadaným orgánom, a v súlade s úpravami stanovenými žiadaným orgánom úradníci schválení žiadajúcim orgánom môžu byť s cieľom výmeny informácií uvedenej v článku 1 prítomní pri administratívnych vyšetrovaniach vykonávaných na území žiadaného členského štátu. Takéto administratívne vyšetrovania vykonávajú výlučne úradníci žiadaného orgánu. Úradníci žiadajúceho orgánu nevykonávajú kontrolné právomoci zverené úradníkom žiadaného orgánu. Napriek tomu môžu mať úradníci žiadajúceho orgánu prístup do tých istých priestorov a k tým istým dokumentom ako úradníci žiadaného orgánu prostredníctvom sprostredkovania zo strany úradníkov žiadaného orgánu a výlučne na účely prebiehajúceho administratívneho vyšetrovania.

3. Úradníci žiadajúceho orgánu prítomní v inom členskom štáte v súlade s odsekmi 1 a 2 musia byť vždy schopní predložiť písomné poverenie uvádzajúce ich totožnosť a ich úradnú funkciu.

12

Kapitola VIII nariadenia č. 904/2010, nazvaná „Súčasne vykonávané kontroly“, obsahuje články 29 a 30 tohto nariadenia.

13

Článok 29 uvedeného nariadenia znie takto:

„Členské štáty môžu súhlasiť s uskutočnením súčasne vykonávaných kontrol, kedykoľvek keď považujú takéto kontroly za užitočnejšie ako kontroly vykonávané iba jedným členským štátom.“

14

Podľa článku 30 toho istého nariadenia:

„1. Členský štát nezávisle určuje zdaniteľné osoby, ktoré plánuje navrhnuť na súčasne vykonávanú kontrolu. Príslušný orgán uvedeného členského štátu oznámi príslušnému orgánu v ostatných dotknutých členských štátoch prípady navrhované na súčasne vykonávanú kontrolu. Svoju voľbu odôvodní poskytnutím informácií, ktoré viedli k jeho rozhodnutiu, do takej miery, pokiaľ je to len možné. Uvedie časové obdobie, počas ktorého by sa takéto kontroly mali vykonať.“

2. Príslušný orgán členského štátu, ktorý prijme návrh na súčasne vykonávanú kontrolu, potvrdí svoj súhlas alebo oznámi svoje odôvodnené odmietnutie zodpovedajúcemu orgánu druhého členského štátu, v zásade do dvoch týždňov od prijatia návrhu, ale najneskôr do jedného mesiaca.

3. Každý príslušný orgán dotknutých členských štátov vymenuje zástupcu, ktorý na kontrolu dohliada a koordinuje ju.“

Smernica (EÚ) 2017/2455

15

Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a

smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku (Ú. v. EÚ L 348, 2017, s. 7), vo svojom článku 2 s názvom „Zmeny smernice 2006/112/ES s účinnosťou od 1. januára 2021“ stanovuje:

„S účinnosťou od 1. januára 2021 sa smernica 2006/112/ES mení takto:

1.

V článku 14 sa dopĺňa tento odsek:

„4. Na účely tejto smernice sa použijú tieto vymedzenia pojmov:

1.

«predaj tovaru na diaľku v rámci Spoločenstva» je dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného prostredníctvom dodávateľa alebo na jeho účet, a to aj vtedy, keď dodávateľ zasahuje nepriamo do prepravy alebo odoslania tovaru, z iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi končí, ak sú splnené tieto podmienky:

a)

dodanie tovaru sa vykonáva pre zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorej nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, alebo pre akúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu;

b)

dodaným tovarom nie sú nové dopravné prostriedky ani tovar dodaný po montáži alebo inštalácii, so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej, prostredníctvom dodávateľa alebo na jeho účet.

...‘

...

3.

Článok 33 sa nahrádza takto:

„Článok 33

Odchylné od článku 32:

a)

za miesto dodania tovaru na diaľku v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi skončí;

b)

za miesto dodania pri predaji tovaru na diaľku dovážaného z tretích území alebo tretích krajín do iného členského štátu, ako je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi končí, sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi skončí;

c)

predpokladá sa, že miesto dodania pri predaji tovaru na diaľku dovážaného z tretích území alebo tretích krajín do členského štátu, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi končí, je v tomto členskom štáte, za predpokladu, že DPH z tohto tovaru sa má vykazovať podľa osobitnej úpravy uvedenej v hlave XII kapitole 6 oddiele 4.'

...“

Maľarské právo

16

§ 2 ods. 1 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon . CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ľalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Dani stanovenej týmto zákonom podlieha:

a)

dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, za protihodnotu v rámci Maľarska;

...“

17

Podľa § 25 zákona o DPH:

„Ak tovar nie je odoslaný alebo prepravený, za miesto dodania sa považuje miesto, na ktorom sa tovar nachádza v čase dodania.“

18

§ 29 ods. 1 zákona o DPH znie takto:

„Odchyľne od § 26 a 28, ak tovar odosiela alebo prepravuje dodávateľ, alebo sa tak deje na jeho území, pričom dodanie tovaru skončí v inom členskom štáte Spoločenstva, ako je členský štát, z ktorého bol odoslaný alebo prepravený, za miesto dodania tovaru sa považuje miesto, na ktorom sa tovar nachádza v čase doručenia zásielky alebo ukončenia prepravy tovaru adresovaného nadobúdateľovi, ak sú splnené tieto podmienky:

a)

tovar sa dodáva

a.

a.) zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe, pričom na nadobudnutie tovaru týmito osobami v rámci Spoločenstva sa v zmysle § 20 ods. 1 písm. a) a d) nevzťahuje DPH, alebo

ab)

nezdaniteľnej osobe alebo subjektu; a

b)

dodaným tovarom je tovar

ba)

iný ako nové dopravné prostriedky a

bb)

iný ako dodané tovary, ktoré sú predmetom montáže alebo inštalácie so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej.

...“

19

§ 82 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:

„Daň predstavuje 27 % zo základu dane.“

20

§ 2 ods. 1 Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon ? XCII z roku 2003, ktorým sa ustanovuje daňový poriadok) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „Daňový poriadok“) stanovuje:

„Všetky práva v rámci právnych vzťahov sa na daňové účely uplatňujú v súlade s ich cieľom. Za uplatňovanie práv v súlade s ich cieľom nemožno v zmysle daňovej právnej úpravy považovať uzatváranie zmlúv alebo uskutočnenie iných transakcií, ktorých zámerom je obchádzanie ustanovení daňovej právnej úpravy.“

21

§ 6 ods. 1 Daňového poriadku stanovuje:

„Daňovník alebo zdaniteľná osoba je každá osoba, ktorá má daňovú povinnosť alebo povinnosť zaplatiť daň podľa zákona, ktorým sa stanovuje daň alebo rozpočtová pomoc, alebo podľa tohto zákona.“

22

Podľa § 86 ods. 1 tohto poriadku:

„V snahe zabrániť narúšaniu daňových príjmov a neoprávneným žiadostiam o rozpočtovú pomoc, ako aj neoprávneným žiadostiam o vrátenie dane, daňový orgán vykonáva pravidelné kontroly daňovníkov a iných osôb, ktoré sú súčasťou daňového systému. Cieľom uvedených kontrol je zistiť, či sú povinnosti vyplývajúce z daňových zákonov a iných právnych predpisov dodržiavané alebo porušované. Daňový orgán v rámci uskutočňovania kontrol zverejní a preukáže skutočnosti, okolnosti alebo informácie, z ktorých má zistenie o porušení alebo zneužívaní práv vychádzať, a

ktoré sa použijú v rámci správneho konania zaťažého z dôvodu tohto porušenia alebo zneužívania práv.“

23

§ 95 ods. 1 uvedeného poriadku stanovuje:

„Kontrola daňového orgánu spočíva v preskúmaní dokumentov, podporných dokumentov, účtovných kníh a registračných pokladníc s cieľom zistiť sumy, ktoré slúžia ako základ dane alebo rozpočtovej pomoci, vrátane elektronických dát, softvéru, elektronických systémov, ktoré daňovník používa, a tiež výpočtov a iných skutočností, informácií a okolností vzťahujúcich sa na vedenie účtovníctva a účtovných záznamov, rovnako ako na spracovanie podporných dokumentov.“

24

§ 170 ods. 1 Daňového poriadku stanovuje:

„Ak sa zistí nedoplatok na dani, uloží sa daňové penále. Výška penále je 50 % nezaplatenej sumy, ak zákon nestanovuje inak. Výška penále je 200 % nezaplatenej sumy, ak rozdiel v porovnaní so sumou, ktorá sa má zaplatiť, vyplýva z utajenia príjmu, alebo z falšovania alebo ničenia dôkazov, účtovných kníh či registračných pokladníc. ...“

25

§ 178 bod 3 tohto poriadku stanovuje:

„... na účely tohto poriadku:

...

,rozdiel pri zdanení': rozdiel medzi sumou dane alebo rozpočtovej pomoci, ktorá bola priznaná (oznámená), nebola priznaná (nebola oznámená) alebo určená či uplatnená na základe daňového priznania (oznámenia) na jednej strane a sumou dane alebo rozpočtovej pomoci, ktorú neskôr stanovil daňový orgán, a to bez toho, aby zahŕňala rozdiel, pokiaľ ide o zostatok, ktorý sa má preniesť do nasledujúcich období, na druhej strane.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

26

KrakVet je spoločnosť so sídlom v Poľsku. V Maďarsku nemá ani kanceláriu, ani sklad, pričom maďarské daňové orgány nespochybujú, že nemá prevádzkareň na účely DPH.

27

Jej činnosť spočíva v predaji výrobkov pre zvieratá, ktoré uvádza na trh najmä prostredníctvom svojej internetovej stránky, pričom adresa stránky je www.zoofast.hu. Prostredníctvom tejto stránky mala v Maďarsku niekoľko zákazníkov.

28

V priebehu roka 2012 ponúkala na uvedenej internetovej stránke možnosť nadobúdateľov uzavrieť zmluvu s prepravnou spoločnosťou so sídlom v Poľsku na účely prepravy výrobkov, ktoré uvádza na trh, bez toho, aby bola sama zmluvnou stranou tejto zmluvy. Nadobúdateľa si však mohli okrem možnosti vyzdvihnúť si zakúpené výrobky priamo v sklade spoločnosti KrakVet

vybrať aj iného ako odporúčaného prepravcu. Navyše KrakVet poverila niektorými zo svojich vlastných logistických potrieb túto prepravnú spoločnosť.

29

V konkrétnom prípade predmetné výrobky prepravovala uvedená prepravná spoločnosť do skladov dvoch kuriérskych spoločností so sídlom v Maďarsku, ktoré ich následne distribuovali maďarským zákazníkom. Zaplatenie ceny zakúpených výrobkov sa uskutočnilo pri dodaní kuriérskej služby alebo vopred vykonaným prevodom na bankový účet.

30

Keďže KrakVet si nebola istá, pokiaľ ide o poľský štát, ktorý je príslušný vybrať DPH týkajúcu sa jej činnosti, obrátila sa na daňový orgán v obvode svojho sídla, aby v tejto súvislosti rozhodol. Poľský daňový orgán vo svojej záväznej informácii dospel k záveru, že miesto uskutočnenia transakcií spoločnosti KrakVet sa nachádza v Poľsku a že táto spoločnosť má DPH zaplatiť v tomto poľskom štáte.

31

Maďarský daňový orgán prvého stupňa vykonal v spoločnosti KrakVet kontrolu na účely následného overenia daňových priznaní k DPH za rok 2012. V tomto rámci bolo tejto spoločnosti ako zdaniteľnej osobe pridelené týmto daňovým orgánom technické daňové identifikačné číslo.

32

Vzhľadom na málo informácií o spoločnosti KrakVet a o spôsobe jej fungovania z daňového hľadiska nemohol maďarský daňový orgán prvého stupňa určiť, či táto spoločnosť bola z hľadiska DPH usadená v Maďarsku. Tento daňový orgán teda vykonal kontroly v súvislosti s činnosťou vykonávanou uvedenou spoločnosťou.

33

V rámci tohto daňového správneho konania sa maďarský daňový orgán prvého stupňa konkrétne obrátil na poľské daňové orgány na základe pravidiel spolupráce stanovených právom Únie v daňovej oblasti.

34

Rozhodnutím zo 16. augusta 2016 maďarský daňový orgán prvého stupňa uložil spoločnosti KrakVet povinnosť zaplatiť rozdiel pri zdanení na účely DPH, penále a úroky z omeškania, ako aj pokutu za nesplnenie jej registračných povinností vo vzťahu k maďarskej daňovej správe.

35

KrakVet podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na orgán, ktorý je žalovaným vo veci samej a má postavenie daňového orgánu druhého stupňa a ktorý rozhodnutím z 23. januára 2017 potvrdil rozhodnutie maďarského daňového orgánu prvého stupňa. KrakVet napadla rozhodnutie maďarského daňového orgánu prvého stupňa na vnútroštátnom súde, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

36

Tento súd sa domnieva, že riešenie sporu vo veci samej závisí jednak od rozsahu povinnosti

spolupráce medzi orgánmi členských štátov podľa nariadenia č. 904/2010 a jednak od výkladu výrazu dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného „dodávateľom alebo na jeho účet“ v zmysle článku 33 smernice 2006/112.

37

Konkrétne sa pýta na možnosť možnej daňovej správy prijať vzhľadom na zásadu daňovej neutrality a cieľ spočívajúcí v zamedzení dvojitého zdanenia stanovisko odlišné od stanoviska požadujúcej daňovej správy. Domnieva sa, že v danom prípade je potrebné spresniť jednak požiadavky vyplývajúce z povinnosti spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov, pokiaľ ide o určenie miesta dodania tovaru dotknutého vo veci samej, a jednak podmienky týkajúce sa prípadného práva na vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu.

38

Navyše treba objasniť, či sa na transakcie, o ktoré ide vo veci samej, vzťahuje článok 33 smernice 2006/112, čo by malo za následok, že za miesto dodania sa musí považovať miesto v členskom štáte, v ktorom sa tovar nachádza v okamihu ukončenia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi. V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd pýta na prípadné dôsledky zmien práva Únie, ktoré v súlade so smernicou 2017/2455 nadobúdajú účinnosť 1. januára 2021, na takýto výklad, podľa ktorých sa preprava uskutočnená na účet predávajúceho vzťahuje aj na prípady, keď sa preprava alebo odoslanie tovaru uskutočňuje nepriamo na účet predávajúceho.

39

Navyše situácia, o ktorú ide vo veci samej, vyvoláva otázku, či vzhľadom na okolnosti, ktoré sú jej vlastné, možno prax spoločnosti KrakVet považovať za zneužívajúcu.

40

Za týchto okolností Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1.

Majú sa ciele smernice [2006/112], najmä požiadavky v odôvodneniach 17 a 62 formulované s cieľom vyhnúť sa kompetenčným sporom medzi členskými štátmi a dvojitému zdaneniu, ako aj nariadenie [č. 904/2010], najmä jeho odôvodnenia 5, 7 a 8 a tiež jeho články 7, 13 a 28 až 30, vykladať v tom zmysle, že im odporuje prax daňového orgánu členského štátu, ktorá tým, že transakciu klasifikuje spôsobom, ktorý sa líši tak od právneho výkladu daňového orgánu iného členského štátu týkajúceho sa rovnakej transakcie a rovnakých skutočností a od jeho stanoviska k žiadosti o záväznú informáciu prijatého na základe tohto výkladu, ako aj od rovnakého záveru, ku ktorému uvedený daňový orgán dospel pri výkone daňovej kontroly, vedie k dvojitému zdaneniu zdaniteľnej osoby?

2.

V prípade, ak z odpovede na prvú otázku vyplynie, že takáto prax nie je v rozpore s právom [Únie], môže daňový orgán členského štátu pri zohľadnení smernice [2006/112] a práva Únie jednostranne uložiť daňovú povinnosť bez toho, aby zohľadnil skutočnosť, že daňový orgán iného členského štátu už opakovane potvrdil zákonnosť konania zdaniteľnej osoby, a to najprv na žiadosť tejto zdaniteľnej osoby, a následne vo svojich rozhodnutiach na základe daňovej kontroly?

Alebo by mali daťové orgány oboch členských štátov v záujme zásady daťovej neutrality a zamedzenia dvojitého zdanenia spolupracovať a dospieť k dohode tak, aby zdaniteľná osoba bola povinná zaplatiť DPH iba v jednej z týchto krajín?

3.

V prípade, ak z odpovede na druhú otázku vyplynie, že daťový orgán členského štátu môže jednostranne zmeniť daťovú klasifikáciu, mali by sa ustanovenia smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že daťový orgán druhého členského štátu je povinný vrátiť zdaniteľnej osobe dať stanovenú týmto orgánom v odpovedi na žiadosť o záväznú informáciu a zaplatenú za zdaťovacie obdobie ukončené daťovou kontrolou, aby sa tak zabezpečilo zamedzenie dvojitého zdanenia, ako aj zachovanie zásady daťovej neutrality?

4.

Ako sa má vykladať výraz uvedený v ustanovení článku 33 ods. 1 prvej vety smernice [2006/112], podľa ktorého sa preprava uskutočňuje „dodávateľom alebo na jeho účet“? Zahŕňa tento výraz aj prípad, keď zdaniteľná osoba ponúka ako predajca na online nákupnej platforme možnosť, aby kupujúci uzatvoril zmluvu s logistickou spoločnosťou, s ktorou uvedený predajca spolupracuje na iných transakciách, ako je predaj, pričom kupujúci si môže slobodne vybrať aj iného ako ponúkaného prepravcu a zmluvu o preprave uzavrie kupujúci s prepravcom bez zásahu predávajúceho?

Je na účely výkladu, najmä s ohľadom na zásadu právnej istoty, relevantná skutočnosť, že do roku 2021 musia členské štáty zmeniť právnu úpravu, ktorou sa do ich právnych poriadkov preberá vyššie uvedené ustanovenie smernice [2006/112] tak, aby sa článok 33 ods. 1 [tejto smernice] mohol uplatniť aj na prípad nepriamej spolupráce pri výbere prepravcu?

5.

Má sa právo Únie, konkrétne smernica [2006/112], vykladať v tom zmysle, že nižšie uvedené skutočnosti sú spoločne alebo samostatne relevantné pre určenie, či zdaniteľná osoba vytvorila s cieľom obísť článok 33 smernice [2006/112], a teda poruší právo, také právne vzťahy medzi nezávislými spoločnosťami uskutočňujúcimi dodanie, odoslanie alebo prepravu tovaru, ktorých cieľom je využiť nižšiu sadzbu DPH v inom členskom štáte:

5.1.

ak logistická spoločnosť, ktorá vykonáva prepravu, je prepojená so zdaniteľnou osobou a poskytuje aj iné služby, nezávislé od prepravy;

5.2.

ak sa zákazník zároveň môže kedykoľvek odchýliť od možnosti ponúkanej zdaniteľnou osobou poveriť prepravou logistickú spoločnosť, s ktorou má uzatvorený zmluvný vzťah, pričom môže prepravu zveriť inému prepravcovi alebo si môže tovar osobne vyzdvihnúť?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej až tretej otázke

Svojou prvou až treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa smernica 2006/112, ako aj články 7, 13 a 28 až 30 nariadenia č. 904/2010, majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňové orgány členského štátu mohli jednostranne podrobiť transakcie takému daňovému zaobchádzaniu v oblasti DPH, ktoré je odlišné od daňového zaobchádzania, podľa ktorého už boli zdanené v inom členskom štáte.

42

Treba pripomenúť, že hlava V smernice 2006/112 obsahuje ustanovenia venované určeniu miesta zdaniteľných transakcií, ktorých cieľom je najmä v súlade s odôvodneniami 17 a 62 tejto smernice zabrániť konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť tak k situáciám dvojitého zdanenia, ako aj k nezdaneniu príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, bod 43).

43

V tejto súvislosti treba poznamenať, ako to vyplýva z odôvodnení 5 a 7 nariadenia č. 904/2010, že cieľom uvedeného nariadenia je prostredníctvom zavedenia spoločného systému spolupráce medzi členskými štátmi, najmä pokiaľ ide o výmenu informácií, prispieť k zabezpečeniu správneho určenia DPH, najmä pokiaľ ide o činnosti vykonávané na území jedného z nich, ale ktorých príslušná DPH je splatná v inom členskom štáte. Ako pritom normotvorca Únie uznal v odôvodnení 8 tohto nariadenia, monitorovanie správneho uplatňovania DPH pri cezhraničných transakciách zdaniteľných v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom je usadený dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb, závisí v mnohých prípadoch od informácií, ktoré má členský štát usadenia k dispozícii, alebo ktoré by mohol oveľa jednoduchšie získať tento členský štát.

44

Uvedené nariadenie tak v súlade so svojím článkom 1 ods. 1 stanovuje podmienky, za ktorých príslušné orgány zodpovedné v členských štátoch za uplatňovanie právnych predpisov o DPH spolupracujú medzi sebou navzájom, ako aj s Komisiou, s cieľom zabezpečiť dodržiavanie týchto právnych predpisov, a na tento účel definuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov spolupracovať a vymieňať si medzi sebou všetky informácie, ktoré by mohli umožniť správne stanovenie DPH, monitorovanie správneho uplatňovania DPH najmä pokiaľ ide o transakcie v rámci Spoločenstva a boj proti podvodom s DPH.

45

V tejto súvislosti sa články 7 a 13 nariadenia č. 904/2010 v súlade s názvom kapitol II a III tohto nariadenia, do ktorých patria, týkajú výmeny informácií medzi príslušnými orgánmi členských štátov buď na základe žiadosti podanej jedným z nich alebo bez predchádzajúcej žiadosti. Pokiaľ ide o článok 28 tohto nariadenia, týka sa, ako to vyplýva z názvu kapitoly VII tohto nariadenia, do ktorej je zaradený, otázky prítomnosti úradníkov schválených žiadajúcim orgánom v úradoch správnych orgánov žiadaného členského štátu a ich úasti na administratívnych vyšetrovaniach vykonávaných na území tohto členského štátu. Navyše články 29 a 30 uvedeného nariadenia sa v súlade s názvom jeho kapitoly VIII, ktorej sú súčasťou, týkajú súasne vykonávaných kontrol, s ktorých uskutočnením môžu členské štáty súhlasiť.

46

Nariadenie č. 904/2010 teda umožňuje zaviesť spoločný systém spolupráce, prostredníctvom ktorého môže daňový orgán členského štátu podať žiadosť daňovému orgánu iného členského

štátu, najmä ak vzhľadom na povinnosť spolupracovať s cieľom prispieť k zabezpečeniu správneho stanovenia DPH, ktorá je uvedená v odôvodnení 7 tohto nariadenia, sa takáto žiadosť môže zdať vhodná, ba dokonca nevyhnutná (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 57).

47

Môže to tak byť najmä vtedy, pokiaľ daňový orgán jedného členského štátu vie alebo musí rozumne vedieť, že daňový orgán iného členského štátu má informácie, ktoré sú užitočné, priam nevyhnutné, na určenie, či je povinnosť zaplatiť DPH v prvom členskom štáte (rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 58).

48

Treba však konštatovať, že nariadenie č. 904/2010 sa obmedzuje na umožnenie administratívnej spolupráce na účely výmeny informácií, ktoré môžu byť potrebné pre daňové orgány členských štátov. Toto nariadenie teda neupravuje právomoc týchto orgánov vykonať vzhľadom na takéto informácie kvalifikáciu dotknutých transakcií z hľadiska smernice 2006/112 (pozri analogicky rozsudok z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, body 62 a 63, ako aj citovanú judikatúru).

49

Z toho vyplýva, že nariadenie č. 904/2010 nestanovuje ani povinnosť zaväzujúcu daňové orgány dvoch členských štátov spolupracovať s cieľom dospieť k spoločnému riešeniu, pokiaľ ide o zaobchádzanie s transakciou na účely DPH, ani požiadavku, podľa ktorej by boli daňové orgány členského štátu viazané kvalifikáciou, ktorú tejto transakcii pripísali daňové orgány iného členského štátu.

50

Napokon je potrebné spresniť, že správne uplatňovanie smernice 2006/112 umožní vyhnúť sa dvojitému zdaneniu a zabezpečiť daňovú neutralitu, a tým plniť ciele pripomenuté v bode 42 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. júla 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, bod 43). Preto skutočnosť, že v jednom alebo niekoľkých ďalších členských štátoch existujú prístupy odlišné od prístupu, ktorý prevláda v dotknutom členskom štáte, nemôže v žiadnom prípade viesť k nesprávnemu uplatňovaniu ustanovení tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, bod 65).

51

Ak súdy členského štátu, ktorým bol predložený spor obsahujúci otázky týkajúce sa výkladu ustanovení práva Únie vyžadujúce si rozhodnutie z ich strany, konštatujú, že tá istá transakcia je predmetom rozdielného daňového zaobchádzania v inom členskom štáte, majú možnosť, ba dokonca povinnosť, podľa toho, či proti ich rozhodnutiam je alebo nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania (rozsudok z 5. júla 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, body 64 a 66).

52

Ak sa však prípadne v nadväznosti na rozhodnutie Súdneho dvora v prejudiciálnom konaní ukáže, že DPH už bola zaplatená bez právneho dôvodu v členskom štáte, treba zdôrazniť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je právo na vrátenie daní vybraných v členskom štáte v

rozpore s pravidlami práva Únie následkom a súčasťou práv, ktoré sú priznané osobám podliehajúcim súdnej právomoci ustanoveniami práva Únie tak, ako boli vyložené Súdnym dvorom. Dotknutý členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybrané v rozpore s právom Únie. Žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu je súčasťou nároku na vymáhanie plnenia poskytnutého bez právneho dôvodu, ktorého účelom je podľa ustálenej judikatúry napravenie dôsledkov nezlučiteľnosti dane s právom Únie, a síce tak, že odstráni hospodárske zaťaženie, ktoré v konečnom dôsledku bolo neoprávnene uložené hospodárskemu subjektu a ktoré tento subjekt skutočne znášal (rozsudok zo 14. júna 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, body 29 a 30, ako aj citovaná judikatúra).

53

Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prvú až tretiu otázku odpovedať tak, že smernica 2006/112, ako aj články 7, 13 a 28 až 30 nariadenia č. 904/2010 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby daňové orgány členského štátu mohli jednostranne podrobiť transakcie takému daňovému zaobchádzaniu v oblasti DPH, ktoré je odlišné od daňového zaobchádzania, podľa ktorého už boli zdanené v inom členskom štáte.

O štvrtej otázke

54

Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 33 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že ak je tovar, ktorý dodávateľ usadený v jednom členskom štáte predal nadobúdateľom s bydliskom v inom členskom štáte, prepravený týmto nadobúdateľom spoločnou odporúčanou týmto dodávateľom, ale s ktorou nadobúdatelia môžu slobodne uzavrieť zmluvu na účely tejto prepravy, tento tovar sa musí považovať za odoslaný alebo prepravený „dodávateľom alebo na jeho účet“.

55

Na úvod treba poznamenať, že článok 2 smernice 2017/2455 stanovuje, že tovar je odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet, a to aj vtedy, ak dodávateľ nepriamo zasahuje do prepravy alebo odoslania tovaru.

56

Ako však vyplýva tak z názvu, ako aj zo znenia tohto ustanovenia, zmena smernice 2006/112, ktorú stanovuje, nadobudne účinnosť až 1. januára 2021.

57

Keďže táto zmena nie je uplatniteľná *ratione temporis* na spor vo veci samej, nie je potrebné zohľadniť kritérium týkajúce sa nepriameho zasahovania dodávateľa na účely určenia podmienok, za ktorých treba tovar považovať za odoslaný alebo prepravený „dodávateľom alebo na jeho účet“ v zmysle článku 33 tejto smernice.

58

Vzhľadom na toto spresnenie je potrebné poznamenať, že v súlade s článkom 32 uvedenej smernice ak tovar odosiela alebo prepravuje dodávateľ, nadobúdateľ alebo tretia osoba, za miesto dodania sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase zaťaženia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi.

§lánok 33 tej istej smernice však odchyľne stanovuje, že za miesto dodania tovaru odoslaného alebo prepraveného dodávateľom alebo na jeho účet z iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru koná, sa s výhradou dodržania určitých podmienok, ktoré toto ustanovenie stanovuje, považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi skončí.

V tomto ohľade platí, že hoci §lánok 33 smernice 2006/112 predstavuje odchýlenie sa od §lánku 32 tejto smernice, jeho cieľom je zabezpečiť, aby sa v súlade s logikou, na ktorej sú založené ustanovenia tejto smernice týkajúce sa miesta dodania tovaru, zdanenie podľa možnosti vykonalo v mieste spotreby tovarov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 29 a citovaný judikatúru).

S cieľom stanoviť, čo sa má považovať za odoslanie alebo dodanie „dodávateľom alebo na jeho účet“ v zmysle §lánku 33 tejto smernice, je potrebné pripomenúť, že zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium na uplatňovanie spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. mája 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, bod 27 a citovaný judikatúru).

Vzhľadom na túto hospodársku a obchodnú realitu, ako to uviedla generálna advokátka v bode 102 svojich návrhov, sa tovar odosiela alebo prepravuje na účet dodávateľa, ak rozhodnutia o tom, ako sa tovar odošle alebo prepraví, reálne prijíma práve dodávateľ, a nie nadobúdateľ.

Preto sa treba domnievať, že na dodávku tovaru sa vzťahuje §lánok 33 smernice 2006/112, ak úloha dodávateľa prevažuje, pokiaľ ide o iniciatívu, ako aj organizáciu základných etáp odoslania alebo prepravy tovaru.

Hoci prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil, či je to tak v rámci sporu, ktorý prejednáva, s prihliadnutím na všetky okolnosti, o ktoré ide vo veci samej, Súdny dvor považuje za užitočné poskytnúť mu na účely takéhoto posúdenia nasledujúce usmernenia.

Ako to vyplýva z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, žalobkyňa vo veci samej najmä tvrdí, že sa nemožno domnievať, že predmetný tovar bol odoslaný alebo prepravený na jej účet, keďže hoci odporučila prepravnú spoločnosť nadobúdateľom, ktorí od nej nakúpili tovar, práve títo nadobúdatelia splnomocnili túto prepravnú spoločnosť na základe zmluvy, ktorej nebola zmluvnou stranou.

Pokiaľ ide o hodnotu zmluvných dojednaní v rámci kvalifikovania plnenia ako zdaniteľného

plnenia, treba pripomenúť, že v rozsahu, v akom zmluvná situácia obvykle odráža hospodársku a obchodnú realitu plnení, relevantné zmluvné dojednania predstavujú prvok, ktorý treba zohľadniť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 43).

67

Môže sa však ukázať, že niekedy určité zmluvné dojednania celkom neodrážajú hospodársku a obchodnú realitu plnení (rozsudok z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 44).

68

V tomto prípade sa nemožno domnievať, že zmluvné dojednania, o aké ide vo veci samej, odrážajú hospodársku a obchodnú realitu predmetných transakcií, ak prostredníctvom nich nadobúdatelia len schvaľujú rozhodnutia prijaté dodávateľom, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu celkovou analýzou okolností sporu vo veci samej.

69

V tejto súvislosti na účely určenia, či bol predmetný tovar odoslaný alebo prepravený na účel dodávateľa, treba po prvé zohľadniť význam, ktorý má otázka prepravy tohto tovaru nadobúdateľom vzhľadom na obchodné praktiky, ktoré charakterizujú činnosť vykonávanú dotknutým dodávateľom. Predovšetkým sa možno domnievať, že hoci táto činnosť spočíva v aktívnom ponúkaní tovaru za odplatu nadobúdateľom s bydliskom v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom je tento dodávateľ usadený a na území ktorého nemá prevádzkareň alebo sklad, organizácia prostriedkov uvedeným dodávateľom na umožnenie prepravy predmetného tovaru jeho nadobúdateľom v zásade predstavuje podstatnú časť uvedenej činnosti.

70

Na účely posúdenia, či dodávateľ aktívne ponúka tovar nadobúdateľom s bydliskom v členskom štáte, môže vnútroštátny súd najmä zohľadniť rozšírenie adresy internetovej stránky, na ktorej je predmetný tovar ponúkaný, ako aj jazyk, v ktorom je táto stránka prístupná.

71

Po druhé treba posúdiť, komu, dodávateľovi alebo nadobúdateľovi, možno skutočne pripísať rozhodnutia týkajúce sa spôsobov odoslania alebo prepravy predmetného tovaru.

72

Z tohto dôvodu nemožno odoslanie alebo prepravu predmetného tovaru na účel dodávateľa tohto tovaru vyvodiť len zo skutočnosti, že nadobúdatelia uzatvorili zmluvu na účely prepravy tohto tovaru so spoločnosťou, ktorá s týmto dodávateľom spolupracuje na iných činnostiach, než je predaj jeho výrobkov.

73

Bolo by to naopak inak, ak by na základe tejto zmluvy nadobúdatelia iba súhlasili s výberom vykonaným dodávateľom, či už sa týka určenia spoločnosti poverenej prepravou predmetného tovaru, alebo spôsobu, akým je tento tovar odoslaný alebo prepravený.

74

Posúdenie v tomto zmysle možno vyvodiť najmä zo skutočností, akými sú obmedzená voľba

spoložností odporúčaných dodávateľom, dokonca obmedzená na jednu spoločnosť, na účely prepravy predmetného tovaru alebo skutočnosti, že zmluvy týkajúce sa odoslania alebo prepravy tohto tovaru možno uzavrieť priamo z internetovej stránky tohto dodávateľa bez toho, aby nadobúdatelia museli podniknúť samostatné kroky s cieľom kontaktovať spoločnosti poverené touto prepravou.

75

Po tretie treba preskúmať otázku, ktorý hospodársky subjekt znáša riziko spojené s odoslaním a dodávkou predmetného tovaru.

76

V tejto súvislosti žalobkyňa vo veci samej tvrdí, že zmluvné dojednania medzi nadobúdateľom a prepravnou spoločnosťou naznačujú, že takéto bremeno znáša táto spoločnosť, a z tejto skutočnosti vyvodzuje záver, že tovar, o ktorý ide vo veci samej, nebol odoslaný ani prepravený na jej účet. Treba však poznamenať, že skutočnosti, že bremeno rizika spojeného s prepravou predmetného tovaru znáša prepravná spoločnosť, nemá sama osebe dôsledky, pokiaľ ide o otázku, či sa preprava tohto tovaru vykonáva na účet dodávateľa alebo nadobúdateľa.

77

Vzhľadom na to by sa bolo možné domnievať, že napriek zmluvným dojednaniám, podľa ktorých riziko znáša spoločnosť poverená prepravou uvedeného tovaru, odoslanie alebo preprava tohto tovaru sa uskutočňuje na účet dodávateľa, ak tento dodávateľ v konečnom dôsledku skutočne znáša náklady spojené s náhradou škody, ktorá vznikla pri tomto odoslaní alebo preprave.

78

Po štvrté treba posúdiť platobné podmienky týkajúce sa tak dodávky predmetného tovaru, ako aj jeho odoslania alebo prepravy. Hoci nadobudnutie tohto tovaru, ako aj jeho odoslanie alebo preprava, sú predmetom jedinej finančnej transakcie, pričom nadobúdatelia sú formálne prepojení s dodávateľom a prepravnou spoločnosťou na základe samostatných zmlúv, túto okolnosť treba považovať za nepriamy dôkaz o významnej úasti dodávateľa na preprave uvedeného tovaru.

79

V tomto ohľade, ako to žalobkyňa vo veci samej uznala na pojednávaní pred Súdny dvorom, skutočnosti, že nadobúdatelia zaplatia pri dodávke predmetného tovaru jeho prepravcovi tak sumu tohto tovaru, ako aj sumu jeho prepravy, predstavuje bežnú prax.

80

Takéto zapojenie dodávateľa by sa vzhľadom na hospodársku a obchodnú realitu predmetných transakcií tiež konštatovalo, ak by sa zistilo, že v zásade alebo s výhradou splnenia určitých podmienok, ako napríklad dosiahnutie minimálnej sumy nákupu, má suma nákladov na odoslanie alebo prepravu len symbolickú povahu alebo dodávateľ poskytuje zľavu z ceny výrobkov, ktorá vedie k rovnakému účinku.

81

Preto podľa informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, sa možno domnievať, že žalobkyňa vo veci samej zohrávala rozhodujúcu úlohu tak vo vzťahu k iniciatíve, ako aj organizácii základných etáp odoslania alebo prepravy tovaru, o ktorý ide

vo veci samej, takže je potrebné sa domnievať, že tento tovar bol prepravený na územie dodávateľa v zmysle článku 33 smernice 2006/112.

82

Vzhľadom na uvedené úvahy treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 33 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že ak je tovar, ktorý dodávateľ usadený v jednom členskom štáte predal nadobúdateľom s bydliskom v inom členskom štáte, prepravený týmto nadobúdateľom spoločnosťou odporúčanou týmto dodávateľom, ale s ktorou nadobúdatelia môžu slobodne uzavrieť zmluvu na účely tejto prepravy, tento tovar sa musí považovať za odoslaný alebo prepravený „dodávateľom alebo na jeho území“, ak je úloha uvedeného dodávateľa rozhodujúca tak vo vzťahu k iniciatíve, ako aj organizácii základných etáp odoslania alebo prepravy uvedeného tovaru, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu pri zohľadnení všetkých okolností sporu vo veci samej.

O piatej otázke

83

Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má právo Únie a osobitne smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že je opodstatnené konštatovať zneužitie práva v prípade transakcií, v rámci ktorých je tovar, predávaný dodávateľom, prepravený nadobúdateľom spoločnosťou, ktorú tento dodávateľ odporúča, pokiaľ na jednej strane uvedený dodávateľ a táto spoločnosť sú prepojení v tom zmysle, že nezávisle od tejto prepravy uvedená spoločnosť plní určité logistické potreby toho istého dodávateľa, a na druhej strane títo nadobúdatelia majú aj naďalej slobodu poveriť inú spoločnosť alebo tovar si vyzdvihnúť osobne.

84

V tejto súvislosti treba pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným touto smernicou a že zásada zákazu zneužitia práva, ktorá sa uplatňuje v oblasti DPH, vedie k zákazu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35 a citovaná judikatúra).

85

Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v oblasti DPH si zistenie existencie zneužívajúceho konania vyžaduje splnenie dvoch podmienok, a to na jednej strane, aby predmetné transakcie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach uvedenej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych skutočností vyplývalo, že hlavným cieľom predmetných transakcií je získať túto daňovú výhodu (rozsudok z 10. júla 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35 a citovaná judikatúra).

86

Na úvod treba preto spresniť, že vzhľadom na to, že existencia zneužívajúceho konania predpokladá formálne uplatnenie podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami smernice 2006/112, vnútroštátny súd sa nemôže pýtať na prípadnú zneužívajúcu povahu konania žalobkyne vo veci samej, ak vzhľadom na údaje uvedené v rámci odpovede na štvrtú otázku dospeje k záveru, že táto žalobkyňa porušila článok 33 tejto smernice, keďže je potrebné sa

domnieva?, že tovar, o ktorý ide vo veci samej, bol prepravený na ú?et dodávate?a v zmysle tohto ustanovenia.

87

Po tomto spresnení treba uvies?, že tento súd zastáva názor, že vzh?adom na skuto?nos?, že na dodávate?a vo veci samej sa neuplat?ujú ustanovenia uvedené v ?lánku 33 uvedenej smernice týkajúce sa dodania tovaru odoslaného alebo prepraveného dodávateľom alebo na jeho ú?et, sa v ?lenskom štáte, v ktorom je usadený, na neho vz?ahovala nižšia sadzba DPH.

88

Pokia? ide v prvom rade o otázku, či transakcie, v rámci ktorých dodávateľ usadený v ?lenskom štáte dodáva tovar za protihodnotu nadobúdateľom s bydliskom na území iného ?lenského štátu, pričom im odporú?í prepravnú spoločnosť na účely prepravy tohto tovaru, majú za následok získanie da?ovej výhody, ktorá je v rozpore s cieľmi smernice 2006/112, treba na jednej strane poznamena?, že v prípade, keď sa na tieto transakcie neuplatní výnimka stanovená v ?lánku 33 tejto smernice, tieto transakcie spadajú pod ?lánok 32 uvedenej smernice, ktorý stanovuje, že za miesto dodania sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v ?ase za?atia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi.

89

Na druhej strane rozdiely medzi základnými sadzbami DPH uplatňovanými ?lenskými štátmi vyplývajú z neexistencie úplnej harmonizácie zavedenej smernicou 2006/112, ktorá stanovuje iba minimálnu sadzbu. Za týchto podmienok prospech zo skuto?nosti, že jeden ?lenský štát má základnú sadzbu DPH nižšiu, ako je sadzba v inom ?lenskom štáte, sa nemôže sama osebe považovať za da?ovú výhodu v rozpore s cieľmi tejto smernice (rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, body 39 a 40).

90

Pokia? ide v druhom rade o otázku, či sa hlavný cieľ transakcie obmedzuje na získanie tejto da?ovej výhody, treba pripomenú?, že v oblasti DPH Súdny dvor už rozhodol, že ak má zdaniteľná osoba na výber medzi dvoma transakciami, nie je povinná zvoliť si tú, ktorá zahŕňa platbu najvyššej sumy DPH, ale má naopak právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzila svoj da?ový dlh. Zdaniteľné osoby tak majú v zásade slobodu zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia da?ových nákladov (rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42).

91

Preto na účely konštatovania, že okolnosti, o ktoré ide vo veci samej, predstavujú zneužívajúce konanie, treba preukázať, že rozlišovanie medzi dodávateľom predmetného tovaru a prepravcom, ktorého odporú?a, patrí do vyslovene umelej konštrukcie zakrývajúcej skuto?nosť, že tieto dve spoločnosti v skuto?nosti tvoria jeden hospodársky subjekt.

92

Na účely takéhoto posúdenia treba na jednej strane poznamenať, že nie je podstatné, či nadobúdatelia tovaru majú možnosť zveriť prepravu tovaru prepravcovi odlišnému od prepravcu odporúčaného dodávateľom.

Na druhej strane skutočnosť, že dodávateľ a prepravná spoločnosť sú prepojení v tom zmysle, že táto spoločnosť poskytuje v prospech tohto dodávateľa iné logistické služby nezávisle od prepravy jeho tovaru, sa sama osebe nezdá rozhodujúca.

Bolo by však možné dospieť k záveru o vyslovene umelej konštrukcii, ak by služby odoslania alebo prepravy predmetného tovaru spoločnosťou odporúčanou dodávateľom neboli poskytované v rámci skutočnej hospodárskej činnosti.

Treba však konštatovať, že žiadna skutočnosť predložená Súdnemu dvoru nepreukazuje, že prepravná spoločnosť odporúčaná dodávateľom vo veci samej nevykonávala skutočnú hospodársku činnosť, ktorá sa neobmedzovala na plnenie určitých logistických potrieb tohto dodávateľa a na dodávku jeho tovaru. Zdá sa teda, že táto prepravná spoločnosť vykonávala činnosť vo svojom mene a na svoj účet, na svoju vlastnú zodpovednosť a vlastné riziko (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 45).

Vzhľadom na uvedené úvahy je potrebné na piatu otázku odpovedať tak, že právo Únie a osobitne smernica 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že nie je opodstatnené konštatovať zneužitie práva v prípade transakcií, v rámci ktorých je tovar, predávaný dodávateľom, prepravený nadobúdateľom spoločnosťou, ktorú tento dodávateľ odporúča, pokiaľ na jednej strane uvedený dodávateľ a táto spoločnosť sú prepojení v tom zmysle, že nezávisle od tejto prepravy uvedená spoločnosť plní určité logistické potreby toho istého dodávateľa, a na druhej strane títo nadobúdatelia majú aj naďalej slobodu poveriť inú spoločnosť alebo tovar si vyzdvihnúť osobne, ak tieto okolnosti nie sú spôsobilé ovplyvniť konštatovanie, podľa ktorého dodávateľ a prepravná spoločnosť, ktorú odporúča, sú nezávislými spoločnosťami, ktoré vykonávajú na svoj účet skutočné hospodárske činnosti, a z tohto dôvodu nemožno tieto transakcie kvalifikovať ako zneužívajúce.

O trovách

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (piata komora) rozhodol takto:

1.

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej

hodnoty, ako aj články 7, 13 a 28 až 30 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby daňové orgány členského štátu mohli jednostranne podrobiť transakcie takému daňovému zaobchádzaniu v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré je odlišné od daňového zaobchádzania, podľa ktorého už boli zdanené v inom členskom štáte.

2.

Článok 33 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že ak je tovar, ktorý dodávateľ usadený v jednom členskom štáte predal nadobúdateľom s bydliskom v inom členskom štáte, prepravený týmto nadobúdateľom spoločnosťou odporúčanou týmto dodávateľom, ale s ktorou nadobúdatelia môžu slobodne uzavrieť zmluvu na účely tejto prepravy, tento tovar sa musí považovať za odoslaný alebo prepravený „dodávateľom alebo na jeho účet“, ak je úloha uvedeného dodávateľa rozhodujúca tak vo vzťahu k iniciatíve, ako aj organizácii základných etáp odoslania alebo prepravy uvedeného tovaru, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu pri zohľadnení všetkých okolností sporu vo veci samej.

3.

Právo Únie a osobitne smernica 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že nie je opodstatnené konštatovať zneužitie práva v prípade transakcií, v rámci ktorých je tovar, predávaný dodávateľom, prepravený nadobúdateľom spoločnosťou, ktorú tento dodávateľ odporúča, pokiaľ na jednej strane uvedený dodávateľ a táto spoločnosť sú prepojené v tom zmysle, že nezávisle od tejto prepravy uvedená spoločnosť plní určité logistické potreby toho istého dodávateľa, a na druhej strane títo nadobúdatelia majú aj naďalej slobodu poveriť inú spoločnosť alebo tovar si vyzdvihnúť osobne, ak tieto okolnosti nie sú spôsobilé ovplyvniť konštatovanie, podľa ktorého dodávateľ a prepravná spoločnosť, ktorú odporúča, sú nezávislými spoločnosťami, ktoré vykonávajú na svoj účet skutočné hospodárske činnosti, a z tohto dôvodu nemožno tieto transakcie kvalifikovať ako zneužívajúce.

Podpisy

(*1) Jazyk konania: maďarčina.