



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 4. októbra 2017*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Smernica 2006/112/ES – Oslobodenie od DPH – Článok 86 ods. 1 písm. b) a článok 144 – Oslobodenie tovaru nepatrnej hodnoty alebo neobchodného charakteru od dovozného cla – Oslobodenie od dane v prípade poskytovania služieb súvisiacich s dovozom tovaru – Vnútroštátna právna úprava, ktorá zdaňuje DPH náklady na prepravu dokumentov a tovaru nepatrnej hodnoty napriek ich vedľajšej povahe k nezdaniteľnému tovaru“

Vo veci C-273/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko) z 9. decembra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 13. mája 2016, ktorý súvisí s konaním:

Agenzia delle Entrate

proti

Federal Express Europe Inc.,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predsedníčka prvej komory R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), sudcovia E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund a S. Rodin,

generálny advokát: E. Tančev,

tajomník: R. Schiano, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 18. mája 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Federal Express Europe Inc., v zastúpení: G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco. B. Bagnoli, avvocati a T. Scheer, advocaat,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Fiorentino a E. De Bonis, avvocati dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, L. Lozano Palacios a F. Tomat, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: taliančina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 86 ods. 1 písm. b) a článku 144 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Agenzia delle Entrate (finančná správa, Taliansko) na jednej strane a Federal Express Europe Inc. (ďalej len „FedEx“), talianskou dcérskou spoločnosťou skupiny FedEx Corporation, na druhej strane vo veci zdanenia daňou z pridanej hodnoty (DPH) nákladov na prepravu súvisiacich s dovozom tovaru oslobodeného od DPH.

Právny rámec

Právo Únie

Nariadenie (EHS) č. 918/83

- 3 Článok 27 nariadenia Rady (EHS) č. 918/83 z 28. marca 1983 ustanovujúceho systém spoločenstva pre oslobodenie od cla (Ú. v. ES L 105, 1983, s. 1; Mim. vyd. 02/001, s. 419), zmeneného a doplneného nariadením Rady (EHS) č. 3357/91 zo 7. novembra 1991 (Ú. v. ES L 318, 1991, s. 3; Mim. vyd. 02/004, s. 236) (ďalej len „nariadenie č. 918/83“), znie:

„Podľa článku 28 všetky zásielky pozostávajúce z tovaru nepatrnej hodnoty odoslané priamo z tretej krajiny príjemcovi v spoločenstve sú prepustené s oslobodením od cla.

„Tovarom nepatrnej hodnoty“ je tovar, ktorého úhrnná hodnota nepresahuje 22 [eur] na jednu zásielku.“

Smernica 83/181/EHS

- 4 Článok 22 smernice Rady 83/181/EHS z 28. marca 1983 určujúcej rozsah platnosti článku 14 (1) d) smernice 77/388/EHS vzhľadom na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pre finálny dovoz určitého tovaru (Ú. v. ES L 105, 1983, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 91), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 88/331/EHS z 13. júna 1988 (Ú. v. ES L 151, 1988, s. 79; Mim. vyd. 09/001, s. 131) (ďalej len „smernica 83/181“), stanovoval:

„Tovar s celkovou hodnotou nepresahujúcou 10 [eur] sa oslobodí pri vstupe. Členské štáty môžu poskytnúť oslobodenie pre dovážaný tovar s celkovou hodnotou vyššou než 10 [eur], no nepresahujúcou hodnotu 22 [eur].

Členské štáty však môžu z oslobodenia uvedeného v prvej vete prvého pododseku vylúčiť tovar, ktorý sa doviezol poštovým príkazom.“

- 5 Smernica 83/181 bola zrušená smernicou Rady 2009/132/ES z 19. októbra 2009, ktorou sa určuje rozsah platnosti článku 143 písm. b) a c) smernice 2006/112 vzhľadom na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty na finálny dovoz určitého tovaru (Ú. v. EÚ L 292, 2009, s. 5). Článok 23 smernice 2009/132 v podstatnej časti prebral obsah článku 22 smernice 83/181.

Smernica 2006/79/ES

- 6 Odôvodnenia 2 a 3 smernice Rady 2006/79/ES z 5. októbra 2006 o oslobodení od daní pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín (Ú. v. EÚ L 286, 2006, s. 15) uvádzajú:

- „(2) Je potrebné ustanoviť oslobodenie od dane z obratu a spotrebných daní pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín.
- (3) Ak je to možné, z praktických dôvodov by sa mal uplatniť taký istý rozsah oslobodenia od dane, aký je ustanovený v úpravách Spoločenstva, ktoré sa týkajú oslobodenia od cla podľa [nariadenia č. 918/83].“

- 7 Článok 1 tejto smernice znie:

„1. Malé zásielky tovaru neobchodného charakteru, zasielané z tretích krajín fyzickými osobami iným fyzickým osobám v členskom štáte, sú pri dovoze oslobodené od dane z obratu a spotrebnej dane.

2. Na účely odseku 1 sú ‚malé zásielky neobchodného charakteru‘ zásielky, ktoré:

- a) sú príležitostnej povahy;
- b) obsahujú tovar výlučne určený na osobnú spotrebu príjemcom alebo členmi jeho rodiny, ktorého druh alebo množstvo nenaznačujú úmysel obchodovať s ním;
- c) obsahujú tovar, ktorého úhrnná hodnota nepresahuje 45 eur;
- d) odosielateľ odosiela príjemcovi bezplatne.“

Smernica o DPH

- 8 Článok 85 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v kapitole 4 týkajúcej sa dovozu tovaru hlavy VII tejto smernice, ktorá nesie názov „Základ dane“, stanovuje:

„Základom dane pri dovoze tovaru je hodnota určená na colné účely v súlade s platnými ustanoveniami Spoločenstva.“

- 9 Článok 86 tejto smernice, ktorý sa tiež nachádza v tejto kapitole 4, vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Do základu dane sa zahŕňajú tieto zložky, pokiaľ v ňom ešte nie sú obsiahnuté:

- a) dane, clá, odvody a iné poplatky splatné mimo členského štátu dovozu ako aj tie, ktoré sú splatné pri dovoze, s výnimkou DPH, ktorá sa má vymerať;
- b) súvisiace výdavky ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia vynaložené po prvé miesto určenia na území členského štátu dovozu, ako aj súvisiace výdavky vyplývajúce z prepravy do iného miesta určenia nachádzajúceho sa na území Spoločenstva, ak je toto miesto známe v čase, keď nastane zdaniteľná udalosť.“

- 10 Článok 143 uvedenej smernice nachádzajúci sa v kapitole 5, nazvanej „Oslobodenie od dane pri dovoze“, hlavy IX tejto smernice s názvom „Oslobodenie od dane“, stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

- a) konečný dovoz tovaru, ktorého dodanie zdaniiteľnou osobou je v každom prípade oslobodené od dane na ich území;
- b) konečný dovoz tovaru upravený smernicami Rady 69/169/EHS [z 28. mája 1969 o harmonizácii ustanovení zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa oslobodenia od dane z obratu a od spotrebnej dane pre dovoz v medzinárodnom cestovnom ruchu (Ú. v. ES L 133, 1969, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 8), [83/181] a [2006/79];

...“

- 11 Podľa článku 144 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v tej istej kapitole:

„Členské štáty oslobodia od dane poskytovanie služieb súvisiacich s dovozom tovaru, ak hodnota týchto služieb je zahrnutá do základu dane v súlade s článkom 86 ods. 1 písm. b).“

- 12 Článok 413 smernice o DPH stanovuje:

„Táto smernica nadobúda účinnosť 1. januára 2007.“

Talianske právo

- 13 Článok 9 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekrét prezidenta Talianskej republiky č. 633, ktorým sa zavádza a upravuje daň z pridanej hodnoty) z 26. októbra 1972 (GURI č. 292 z 11. novembra 1972), v znení platnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „dekrét č. 633/72“), stanovuje:

„1. Za medzinárodné služby alebo služby súvisiace s medzinárodným obchodom sa považujú:

...

- 2) preprava týkajúca sa vyváženého tovaru, tovaru v tranzite alebo dočasne dovážaného tovaru, ako aj preprava týkajúca sa dovážaného tovaru, kde poplatky za túto prepravu podliehajú dani podľa článku 69 ods. 1...

...“

- 14 Článok 69 ods. 1 tohto dekrétu stanovuje:

„Daň je podľa sadzieb uvedených v článku 16 úmerná hodnote dovážaného tovaru, určenej v súlade s colnými predpismi a zvýšenej o sumu splatných ciel, s výnimkou DPH, ako aj o náklady na prepravu do miesta určenia na území [Únie], ktoré je uvedené na prepravnom doklade, na základe ktorého tovar vstupuje na uvedené územie. ...“

15 Podľa článku 12 ods. 1 legge n. 115 Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea – Legge europea 2014 (zákon č. 115 o ustanoveniach týkajúcich sa dodržiavania záväzkov vyplývajúcich z členstva Talianska v Európskej únii – európsky zákon z roku 2014) z 29. júla 2015 (GURI č. 178 z 3. augusta 2015):

„1. Do článku 9 ods. 1 [dekrétu č. 633/72] a jeho neskorších zmien sa vkladá tento bod, ktorý nasleduje po bode 4:

„4a) vedľajšie služby týkajúce sa malých zásielok neobchodného charakteru a zásielok nepatrnej hodnoty v zmysle smerníc Rady [2006/79] a [2009/132], ak protihodnota za vedľajšie služby bola zahrnutá do základu dane v zmysle článku 69 tohto dekrétu a tento základ nebol zdanený.“

Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Po daňovej kontrole, ktorú uskutočnila Guardia di Finanza (Daňová a finančná polícia, Taliansko), a spísaní zápisnice o zistení oznámenej 18. septembra 2008 boli proti spoločnosti FedEx vydané štyri daňové výmery týkajúce sa prepravných (*inbound*) služieb, ktoré táto spoločnosť poskytuje a ktoré spočívajú v prevzatí medzinárodných zásielok a zabezpečení následného doručenia týchto zásielok príjemcom na území Talianska.

17 V konkrétnom prípade finančná správa daňovým výmerom za rok 2007, o aký ide vo veci samej, konštatovala, že DPH sa musí zvýšiť o 1 913 970 eur, a navyše uložil sankcie vo výške 5 167 719,01 eura z dôvodu „nevýúčtovania zdaniteľných plnení“ a „priznania nižšej dane, než bola splatná daň“.

18 Finančná správa totiž vychádzala z výkladu článku 9 ods. 1 bodu 2 dekrétu č. 633/72 v spojení s článkom 69 ods. 1 tohto dekrétu, podľa ktorého skutočnosť, že sa na colné účely DPH neuplatní na dovezený tovar, ktorý predstavuje malé zásielky, nebráni tomu, aby bola protihodnota zodpovedajúca nákladom na prepravu tohto tovaru zdanená DPH, a že oslobodenie od DPH týchto súvisiacich výdavkov možno priznať len v prípade, že tieto náklady už podliehali DPH na colné účely.

19 FedEx podala proti tomuto daňovému výmeru žalobu na Commissione tributaria provinciale di Milano (Provinčný daňový súd Miláno, Taliansko) s tvrdením najmä, že výklad článku 9 ods. 1 bodu 2 dekrétu č. 633/72 finančnou správou je výslovne nepodložený.

20 Rozsudkom z 27. marca 2013 Commissione tributaria provinciale di Milano (Provinčný daňový súd Miláno) vyhovel žalobe podanej spoločnosťou FedEx.

21 Medzičasom sa FedEx obrátila na Európsku komisiu so sťažnosťou, aby sa proti Talianskej republike začalo konanie o porušení povinnosti na základe článku 258 ZFEÚ z dôvodu, že zdaňuje DPH náklady na prepravu dovezeného tovaru nepatrnej hodnoty, čo je podľa nej v rozpore s článkom 86 ods. 1 písm. b) a článkom 144 smernice o DPH.

22 Po tom, čo bolo 27. septembra 2012 začaté konanie o porušení povinnosti, Komisia vydala 1. októbra 2012 výzvu a neskôr 21. novembra 2013 odôvodnené stanovisko. Vzhľadom na to, že Talianska republika v nadväznosti na toto stanovisko zmenila článok 9 ods. 1 dekrétu č. 633/72 v súlade s podmienkami uvedenými v bode 15 tohto rozsudku, toto konanie o porušení povinnosti bolo ukončené.

23 Rozsudok Commissione tributaria provinciale di Milano (Provinčný daňový súd Miláno) z 27. marca 2013 potvrdil Commissione tributaria regionale della Lombardia (Regionálny daňový súd v Lombardsku, Taliansko), pričom tento súd konštatoval, že stanovisko finančnej správy bolo „zjavne v rozpore“ s článkom 144 smernice o DPH. Finančná správa podala kasačný opravný prostriedok na Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko).

- 24 Vo svojom opravnom prostriedku finančná správa tvrdí, že výklad článku 9 ods. 1 bodu 2 dekrétu č. 633/72 v spojení s článkom 69 ods. 1 tohto istého dekrétu nie je v rozpore so smernicou o DPH jednak preto, že tento článok nadobudol účinnosť až 1. januára 2008, a preto sa neuplatňuje na spor vo veci samej, a jednak v každom prípade preto, že tento spor nespadá do pôsobnosti ani článku 86, ani článku 144 tejto smernice, pretože výdavky dotknuté vo veci samej nemajú vedľajšiu povahu a neboli vynaložené v rámci medzinárodnej prepravy.
- 25 Vnútroštátny súd má pochybnosti, pokiaľ ide o súlad článku 9 ods. 1 bodu 2 a článku 69 dekrétu č. 633/72 s článkom 86 ods. 1 písm. b) a článkom 144 smernice o DPH.
- 26 Za týchto podmienok Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Možno ustanovenia článku 144 v spojení s článkom 86 ods. 1 smernice o DPH [zodpovedajúce článku 14 ods. 1 a 2 a článku 11 B ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23)] vykladať v tom zmysle, že jedinou podmienkou odôvodňujúcou nezdanenie na účely DPH, pokiaľ ide o súvisiace plnenia spočívajúce v tzv. ‚prichádzajúcich‘ (*inbound*) vnútroštátnych prepravných službách – z letiskových priestorov až na miesto určenia na území členského štátu a s doložkou ‚franco destination‘ – je, že sa ich hodnota zahrnie do základu dane pri dovoze tovaru, bez ohľadu na to, či boli skutočne preclené, a že z tohto dôvodu je v rozpore s uvedenými ustanoveniami práva [Únie] výklad vnútroštátneho ustanovenia článku 9 ods. 1 bodu 2 v spojení s ustanovením článku 69 ods. 1 dekrétu č. 633/72, v znení platnom v čase skutkových okolností v prejednávanej veci, podľa ktorého musí byť v každom prípade, a teda aj v prípade dovozu, ktorý nepodlieha DPH – ako v prejednávanej veci, v ktorej ide o dokumenty a tovar nepatrnej hodnoty –, splnená ďalšia podmienka požadujúca, aby tovar pri dovoze skutočne podliehal DPH (a skutočne došlo k zaplateniu dane na colné účely), a to aj pri zohľadnení vedľajšej povahy prepravných služieb vzhľadom na hlavné plnenie (dovoz) a účelu spočívajúceho v zjednodušení, ktorý je základom oboch týchto plnení?“

O prejudiciálnej otázke

- 27 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 144 smernice o DPH v spojení s článkom 86 ods. 1 písm. b) tejto smernice vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá na účely uplatnenia oslobodenia od DPH v prípade vedľajších služieb, vrátane prepravných služieb, stanovuje nielen to, aby bola do základu dane započítaná hodnota týchto služieb, ale aj to, aby tieto služby pri dovoze skutočne podliehali DPH na colné účely.
- 28 Vzhľadom na skutočnosť, že talianska vláda tvrdí, že smernica o DPH nebola v čase skutkových okolností vo veci samej v účinnosti, treba na úvod určiť právny rámec uplatniteľný v prejednávanej veci.
- 29 V tejto súvislosti z článku 413 smernice o DPH vyplýva, že táto smernica nadobudla účinnosť 1. januára 2007. Čo sa týka lehoty na prebratie, odôvodnenie 66 tejto smernice uvádza, že „povinnosť transponovať túto smernicu do vnútroštátnych právnych predpisov by mala byť obmedzená na tie ustanovenia, ktoré predstavujú podstatnú zmenu v porovnaní s predchádzajúcimi smernicami“, a že „povinnosť transponovať do vnútroštátnych právnych predpisov ustanovenia, ktoré zostávajú nezmenené, vyplýva z predchádzajúcich smerníc“.
- 30 Články 86 a 144 smernice o DPH pritom zodpovedajú jednotlivo článku 11 B ods. 3 a článku 14 ods. 1 písm. i) šiestej smernice 77/388, takže povinnosť na prebratie vyplýva z predchádzajúcich smerníc. Tieto posledné uvedené ustanovenia boli do šiestej smernice 77/388 totiž zaradené smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení

a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160), ktorej článok 3 ods. 1 stanovil lehotu na prebratie uvedených ustanovení na 1. január 1993.

- 31 Z toho vyplýva, že vzhľadom na skutočnosť, že sa v prejednávanej veci táto prejudiciálna otázka týka daňového výmeru za rok 2007 vydaného finančnou správou, smernica o DPH sa z časového hľadiska uplatňuje na spor vo veci samej.
- 32 V prejednávanej veci si vnútroštátny súd kladie otázku v súvislosti s tým, či je zlučiteľná s právom Únie talianska právna úprava, ktorá v prípade prepravných služieb podmieňuje uplatnenie oslobodenia od DPH nielen zahrnutím hodnoty týchto služieb do základu dane, ale aj tým, aby pri dovoze skutočne podliehali DPH na colné účely.
- 33 Položená otázka sa konkrétne týka zásielok tovaru nepatrnej hodnoty alebo neobchodného charakteru, na ktoré sa jednak v súlade s článkom 27 nariadenia č. 918/83 vzťahuje oslobodenie od dovozného cla, a jednak sú v súlade s článkom 143 písm. b) smernice o DPH pri dovoze oslobodené od DPH.
- 34 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 143 písm. b) smernice o DPH majú členské štáty povinnosť oslobodiť od DPH finálne dovozy tovaru pochádzajúceho z tretích krajín, na ktoré sa vzťahujú smernice 83/181 a 2006/79. Okrem toho podľa článku 144 smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane poskytovanie služieb súvisiacich s dovozom tovaru, ak hodnota týchto služieb je zahrnutá do základu dane v súlade s článkom 86 ods. 1 písm. b) tejto smernice.
- 35 Pokiaľ ide o základ dane týkajúceho sa dovozov tovaru, z článku 85 smernice o DPH vyplýva, že tento základ dane tvorí tak konečná hodnota, ako aj hodnota určená na colné účely. Táto hodnota musí v každom prípade zahŕňať zložky uvedené v článku 86 ods. 1 písm. b) tejto smernice, medzi ktorými sa ako súvisiace výdavky nachádzajú náklady na prepravu.
- 36 Talianska právna úprava účinná v čase skutkových okolností vo veci samej, najmä článok 9 dekrétu č. 633/72, na uplatnenie oslobodenia od DPH v prípade vedľajších služieb pritom požaduje nielen to, aby bola do základu dane zahrnutá hodnota týchto služieb, ale aj to, aby tieto služby pri dovoze skutočne podliehali DPH na colné účely. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania mala táto posledná uvedená požiadavka zamedziť situáciám dvojitého zdanenia DPH.
- 37 V tejto súvislosti je nutné pripomenúť, že na účely DPH sa má každé plnenie za normálnych okolností považovať za odlišné a nezávislé, ako to vyplýva aj z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. januára 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 29).
- 38 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že za určitých okolností sa viaceré formálne odlišné služby, ktoré by bolo možné poskytnúť samostatne, a teda osobitne by mohli viesť buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od dane, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jediné plnenie. O jediné plnenie ide predovšetkým vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou spolu tak úzko súvisia, že objektívne tvoria jedno neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené (rozsudok zo 16. júla 2015, Mapfre asistencia a Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, bod 50).
- 39 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 86 ods. 1 písm. b) smernice o DPH zabezpečuje, aby zdanenie vedľajšej služby nasledovalo po zdanení hlavnej služby. Podľa článku 144 tejto smernice jednak hlavné plnenie oslobodené od dane zodpovedá plneniu spočívajúcemu v dovoze tovaru, a jednak za vedľajšie služby sa považujú služby uvedené v článku 86 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice, pričom tieto služby musia ako také podliehať daňovému režimu, ktorý sa vzťahuje na hlavné plnenie pod podmienkou, že hodnota týchto služieb bude zahrnutá do základu dane.

- 40 Zo znenia článku 86 ods. 1 písm. b) v spojení s článkom 144 smernice o DPH teda vyplýva, že ak sú náklady na prepravu zahrnuté do základu dane plnenia spočívajúceho v dovoze oslobodeného od cla, poskytovanie vedľajších služieb musí byť tiež oslobodené od DPH.
- 41 Požadovať, aby toto poskytovanie služieb skutočne podliehalo DPH na colné účely, ako to stanovuje dotknutá právna úprava vo veci samej, by zbavilo oslobodenie od dane uvedené v článku 144 smernice o DPH účinnosti, pretože takáto požiadavka by mala za účinkov, že uvedené oslobodenie od dane by sa nikdy neuplatnilo v prípade dovozu zásielok tovaru nepatrnej hodnoty alebo neobchodného charakteru, i keď tento tovar musí byť podľa článku 143 písm. b) tejto smernice oslobodený od DPH.
- 42 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora výklad výrazov použitých na vymedzenie oslobodení od dane musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami, musia zaručiť ich účinky, ako aj spĺňať požiadavky daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. marca 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23).
- 43 Napokon pokiaľ ide o účel, ktorý sleduje oslobodenie od dane dotknuté vo veci samej, talianska vláda tvrdí, že cieľom tejto smernice je zamedziť situáciám dvojitého zdanenia, pričom vysvetľuje, že v prípade, že sú náklady na prepravu oslobodené od DPH na colné účely, mali by podliehať DPH, i keď je protihodnota zahrnutá do základu dane. FedEx a Komisia usudzujú, že cieľ oslobodenia od dane spočíva v technickom zjednodušení a že uplatnenie tohto oslobodenia od dane preto nezávisí od toho, či náklady na prepravu podliehajú DPH na colné účely. Z toho dôvodu zastávajú názor, že náklady na prepravu súvisiace s dovozom sú oslobodené od DPH na základe článku 144 smernice o DPH, ak je ich hodnota zahrnutá do základu dane.
- 44 Súdny dvor, pokiaľ ide o oslobodenie tovaru nepatrnej hodnoty od dovozného cla, už pripustil, že cieľom tohto oslobodenia je zjednodušiť administratívne postupy colných úradov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júla 2009, Har Vaessen Douane Service, C-7/08, EU:C:2009:417, bod 33).
- 45 Pokiaľ sa oslobodenie od dane stanovené v článku 144 smernice o DPH týka toho istého tovaru, ako je tovar, na ktorý sa vzťahuje toto oslobodenie, treba uplatniť túto judikatúru aj na tento článok. Možno preto dospieť k záveru, že cieľom tohto oslobodenia od dane nie je zamedziť situáciám dvojitého zdanenia, ale že vzhľadom na jeho výlučne technickú povahu je jeho cieľom zjednodušiť zdaňovanie.
- 46 Z toho vyplýva, že náklady na prepravu súvisiace s finálnym dovozom tovaru musia byť oslobodené od DPH, ak je ich hodnota zahrnutá do základu dane, hoci pri dovoze nepodliehali DPH na colné účely.
- 47 Vzhľadom na tieto úvahy treba na prejudiciálnu otázku odpovedať, že článok 144 smernice o DPH v spojení s článkom 86 ods. 1 písm. b) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá na účely uplatnenia oslobodenia od DPH v prípade vedľajších služieb, vrátane prepravných služieb, stanovuje nielen to, aby bola do základu dane započítaná hodnota týchto služieb, ale aj to, aby tieto služby pri dovoze skutočne podliehali DPH na colné účely.

O trovách

- 48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 144 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s článkom 86 ods. 1 písm. b) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá na účely uplatnenia oslobodenia od dane z pridanej hodnoty v prípade vedľajších služieb, vrátane prepravných služieb, stanovuje nielen to, aby bola do základu dane započítaná hodnota týchto služieb, ale aj to, aby tieto služby pri dovoze skutočne podliehali dani z pridanej hodnoty na colné účely.

Podpisy