



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY  
ELEANOR SHARPSTON  
prednesené 12. júla 2018<sup>1</sup>

Vec C-495/17

**Cartrans Spedition Srl**  
**proti**

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova**

**Directia Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunalul Prahova (súd v Prahove, Rumunsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – DPH – Smernica 2006/112/ES – Článok 146 ods. 1 písm. e) a článok 153 – Oslobodenie od dane – Prepravné služby spojené s vývozom tovaru – Dôkaz o tom, že tovar bol vyvezený mimo územia EÚ – Systém zavedený na základe Colného dohovoru o medzinárodnej preprave tovaru – Karnety TIR“

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania Tribunalul Prahova (súd v Prahove, Rumunsko) žiada o usmernenie pri výklade smernice Rady 2006/112/ES<sup>2</sup>. Vnútroštátny súd žiada o určenie, či je vnútroštátna právna úprava, ktorá vyžaduje, aby daňovník poskytol osobitné doklady na to, aby získal možnosť oslobodenia od dane z poskytovania služieb (vrátane prepravy), ak sú priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia Európskej únie, zlučiteľná so smernicou o DPH. Ak je takýto tovar prepravený na základe karnetu medzinárodnej cestnej prepravy v súlade so systémom stanoveným Colným dohovorom o medzinárodnej preprave tovaru na podklade karnetov TIR, vnútroštátny súd sa pýta, či tieto doklady predstavujú dôkaz o tom, že dotknuté tovary boli skutočne vyvezené.

### Právo Únie

#### *Smernica o DPH*

2. Článok 131 sa nachádza v hlave IX s názvom „Oslobodenie od dane“ a stanovuje, že „oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane“.

<sup>1</sup> Jazyk prednesu: angličtina.

<sup>2</sup> Smernica z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1 (ďalej len „smernica o DPH“)]. Príslušné transakcie sa uskutočnili medzi marcom 2012 a aprílom 2014. Tento časový úsek budem v ďalšom texte označovať ako „rozhodné obdobie“. Pozri bod 15 nižšie.

3. Článok 146 sa nachádza v hlave IX kapitole 6 s názvom „Oslobodenie od dane pri vývoze“. Článok 146 ods. 1 písm. e) uvádza medzi danými oslobodeniami „poskytovanie služieb vrátane prepravných a doplnkových transakcií s výnimkou poskytovania služieb oslobodených od dane podľa článkov 132 a 135, ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom alebo dovozom tovaru...“.

4. V zmysle článku 153 „členské štáty oslobodia od dane služby poskytované sprostredkovateľmi konajúcimi v mene a na účet inej osoby, ak sa títo sprostredkovatelia podieľajú na transakciách uvedených v kapitolách 6, 7 a 8 alebo na transakciách, ktoré sa uskutočňujú mimo [Európskej únie]“.

### **Colný kódex**

5. Colný kódex stanovený na základe nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92<sup>3</sup> zakotvil právny rámec pravidiel a postupov na colnom území EÚ. Článok 4 ods. 16 písm. b) a h) stanovoval, že pod „colným režimom“ sa rozumel tranzit a vývoz. V zmysle článku 4 ods. 17 sa pod „colným vyhlásením“ rozumel úkon, ktorým osoba prejavovala stanovenou formou a spôsobom vôľu, aby bol tovar prepustený do navrhovaného colného režimu. V súlade s článkom 59 musel byť tovar prepustený do colného režimu uvedený v colnom vyhlásení pre príslušný colný režim. Tovar navrhnutý v colnom vyhlásení do režimu vývoz alebo tranzit bol pod colným dohľadom od okamihu prijatia colného vyhlásenia „až do okamihu, keď opustí colné územie [Európskej únie] alebo je zničený alebo keď je platnosť colného vyhlásenia zrušená“.

6. Článok 91 ods. 1 písm. a) a b) stanovovali, že režim vonkajší tranzit umožňoval prepravu tovaru, ktorý nie je tovarom EÚ a tovarom EÚ medzi dvoma miestami v rámci colného územia. Pri preprave tovaru spôsobom uvedeným v článku 91 ods. 1 na podklade karnetu TIR, išlo na účely článku 91 ods. 2 písm. b) o povolenú prepravu za predpokladu, že takáto preprava: i) začala alebo sa mala skončiť mimo EÚ; ii) sa týkala zásielok tovaru, ktoré museli byť vyložené na colnom území a ktoré boli prepravované spoločne s tovarom, ktorý mal byť vyložený v tretej krajine; alebo iii) sa uskutočňovala medzi dvoma miestami v Európskej únii cez územie tretej krajiny.

7. Článok 161 mal názov „Vývoz“. Článok 161 ods. 1 stanovoval, že režim vývoz umožňoval, aby tovar EÚ opustil colné územie. Článok 161 ods. 2 stanovoval, že všetok tovar EÚ, ktorý je určený na vývoz, sa prepustí do režimu vývoz s výnimkou tovaru prepusteného do režimu pasívny zošlachťovací styk alebo do režimu tranzit.

8. V zmysle článku 163 ods. 1 *režim vnútorný tranzit* umožňoval prepravu tovaru EÚ medzi dvoma miestami nachádzajúcimi sa na colnom území cez územie tretej krajiny bez akejkoľvek zmeny jeho colného štatútu. Preprava daného druhu sa okrem iných mohla uskutočniť na podklade karnetu TIR (článok 163 ods. 2).

9. V zmysle článku 182a ods. 1 musel byť tovar opúšťajúci colné územie uvedený v colnom vyhlásení alebo ak sa takéto vyhlásenie nevyžadovalo, v predbežnom colnom vyhlásení.<sup>4</sup> Keď bolo podľa článku 182b ods. 1 tovaru pridelené colne schválené určenie alebo použitie, na ktorého účely sa požadovalo colné vyhlásenie, muselo byť takéto vyhlásenie podané na colný úrad vývozu predtým, ako bol predmetný tovar vyvezený z colného územia. Článok 183 stanovoval, že tovar opúšťajúci colné územie podliehal colnému dohľadu.

3 Nariadenie z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, 1992, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307) (ďalej len „Colný kódex“). Dané nariadenie bolo niekoľkokrát zmenené: v rozhodnom období bola účinná verzia po jeho zmene na základe nariadenia Rady (ES) č. 1791/2006 z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, 2006, s. 1). Aktuálna verzia je obsiahnutá v nariadení Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie (Ú. v. EÚ L 269, 2013, s. 1).

4 Výnimky z daného ustanovenia na účely tohto návrhu nie sú relevantné.

## Dohovor TIR

10. Pod záštitou Európskej hospodárskej komisie OSN (EHK OSN) bol po druhej svetovej vojne vyvinutý systém tranzitu TIR, aby pomohol oživiť ekonomiky povojnovej Európy. Colný dohovor o medzinárodnej preprave tovaru na podklade karnetov TIR (dohovor TIR) uzavretý v Ženeve 14. novembra 1975 bol v mene Európskeho hospodárskeho spoločenstva schválený na základe nariadenia Rady (EHS) č. 2112/78 a je preto priamo uplatniteľný.<sup>5</sup> Dohovor TIR nadobudol platnosť, pokiaľ ide o subjekt, ktorým je teraz Európska únia, 20. júna 1983.<sup>6</sup> Každý členský štát EÚ a samotná Európska únia sú jeho zmluvnými stranami. Konsolidovaná verzia znenia uvedeného dohovoru bola uverejnená v prílohe k rozhodnutiu Rady 2009/477/ES<sup>7</sup>.

11. V zmysle článku 1 dohovoru TIR sa pod „prepravou TIR“ rozumie preprava tovaru z colného úradu odoslania do colného úradu určenia podľa režimu TIR. „Držiteľom“ karnetu TIR je osoba, ktorej bol vydaný karnet TIR v súlade s príslušnými ustanoveniami dohovoru a v ktorej mene bolo podané colné vyhlásenie na tlačive karnetu TIR prejavujúce jeho vôľu umiestniť tovar do režimu TIR na colnom úrade odoslania.<sup>8</sup> Článok 2 stanovuje, že dohovor sa vzťahuje na prepravu tovaru vykonávanú bez prechodného vykladania a opätovného nakladania cez jedny alebo viaceré štátne hranice z colného úradu odoslania jednej zmluvnej strany do colného úradu určenia inej zmluvnej strany alebo tej istej zmluvnej strany pod podmienkou, že sa časť prepravy medzi začiatkom a koncom prepravy TIR vykonáva po ceste.

12. V zmysle článku 3 písm. b) za prepravné operácie ručia združenia schválené podľa ustanovení článku 6<sup>9</sup> a tieto prepravné operácie sa vykonávajú na podklade karnetu TIR. Článok 4 stanovuje, že tovar prepravovaný v režime TIR nepodlieha *na pohraničných* colných úradoch plateniu alebo zloženiu dovozných alebo vývozných ciel a poplatkov.

## Manuál tranzitnej prepravy TIR

13. Manuál tranzitnej prepravy Komisie<sup>10</sup> stanovuje, že „karnet TIR je colné vyhlásenie na prepravu tovaru. Poskytuje dôkaz o existencii záruky. Karnety TIR vydáva medzinárodná organizácia (v súčasnosti Medzinárodný zväz cestnej prepravy (IRU)) vnútroštátnym záručným združeniam. Colné vyhlásenie – karnet TIR je platné len na jednu prepravu TIR. Jeho používanie začína v krajine odoslania a umožňuje colnú kontrolu v krajinách zmluvných strán odoslania, tranzitu a určenia“ (pozri tretí pododsek bodu 1.2 časti IX – Systém TIR).

5 Nariadenie Rady z 25. júla 1978, ktoré sa týka uzavretia Colného dohovoru o medzinárodnej preprave tovaru na podklade karnetov TIR (dohovor TIR) zo 14. novembra 1975 v Ženeve (Ú. v. ES L 252, 1978, s. 1; Mim. vyd. 02/001, s. 208).

6 Dohovor TIR nadobudol platnosť po ukončení všetkých potrebných formalít (pozri článok 2 nariadenia č. 2112/1978 a články 52 a 53 dohovoru TIR). Dátum nadobudnutia platnosti tohto dohovoru, pokiaľ ide o Európsku úniu, sa uvádza v úradnom vestníku pod názvom nadobudnutie platnosti colného dohovoru o medzinárodnej preprave tovaru na podklade karnetov TIR (dohovor TIR) (Ú. v. ES L 31, 1983, s. 13).

7 Rozhodnutie Rady z 28. mája 2009, ktorým sa v úplnom znení uverejňuje znenie Colného dohovoru o medzinárodnej preprave tovaru na podklade karnetov TIR (dohovor TIR) zo 14. novembra 1975 v znení zmenenom a doplnenom od tohto dátumu (Ú. v. EÚ L 165, 2009, s. 1).

8 Článok 1 písm. a) a o).

9 Článok 6 stanovuje, že každá zmluvná strana môže splnomocniť niektoré združenia, aby vydávali karnety TIR a vystupovali ako ručiteľ, ak sa dodržia minimálne podmienky a požiadavky ustanovené v prvej časti prílohy 9 dohovoru. Tieto zahŕňajú: preukázané pôsobenie vo forme etablovaného združenia zastupujúceho záujmy dopravného odvetvia počas obdobia najmenej jedného roka, dôkaz o primeranej finančnej spôsobilosti a organizačných schopnostiach umožňujúcich plnenie jeho záväzkov stanovených dohovorom a preukázané znalosti jeho zamestnancov pri správnom uplatňovaní dohovoru. Medzi ďalšie podmienky patrí absencia vážnych alebo opakovaných porušení colných alebo daňových predpisov; založenie písomnej zmluvy alebo inej právnej listiny medzi združením a príslušnými orgánmi zmluvnej strany, na území ktorej sídli; záväzok združenia, že bude okrem iného plniť záväzky ustanovené v dohovore.

10 Manuál tranzitnej prepravy (režim TIR) z 1. júla 2009 TAXUD/1873/2007 – SK rev. 5, uverejnený Výborom pre colný kódex Európskej komisie – časť pre tranzit (TIR). Európska komisia je v procese aktualizácie Manuálu tranzitnej prepravy. Súčasná verzia z 27. apríla 2016 (TAXUD/A2/TR/A/003/2016-EN) je preto označená ako „pracovný dokument“.

## Vnútroštátne právo

14. Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že podľa vnútroštátneho práva sú prepravné služby, ktoré priamo súvisia s vývozom tovaru, oslobodené od DPH. Tento súd uvádza, že v súlade s pravidlami platnými v rozhodnom období boli prepravné služby oslobodené od DPH iba vtedy, ak dotknutý daňovník mohol preukázať, že prepravovaný tovar bol skutočne vyvezený predložením nasledujúcich dokumentov na podporu žiadosti o oslobodenie: faktúra vyhotovená dopravcom, zmluva o preprave uzavretá s príjemcom služby, špecifické prepravné doklady a doklady, z ktorých vyplýva, že prepravovaný tovar bol predmetom vývozu.

## Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

15. Spoločnosť Cartrans Spedition SRL (ďalej len „Cartrans“), sprostredkovateľ služieb cestnej prepravy tovaru so sídlom v Rumunsku, poskytla tri služby prepravy tovaru v Turecku v období od marca do mája 2012, dve prepravné služby v Gruzínsku v auguste 2012, jednu prepravnú službu v Iraku vo februári 2013 a jednu dopravnú službu v apríli 2014 na Ukrajine. Dňa 13. augusta 2014 vydali príslušné rumunské orgány protokol o daňovej kontrole a rozhodnutie o vyrubení dane, ktorým bola spoločnosti Cartrans uložená povinnosť zaplatiť sumu 16 203 rumunských lei (RON) (približne 3 650 eur).

16. Príslušné orgány tvrdili, že Cartrans nepreukázala, že prepravovaný tovar bol skutočne vyvezený, keďže Cartrans nepredložila žiaden z nasledujúcich dokumentov: zmluva o preprave uzavretá s príjemcom služby, špecifické prepravné doklady a doklady, z ktorých vyplýva, že prepravovaný tovar bol predmetom vývozu v súlade s vnútroštátnymi predpismi. Cartrans preukázala iba skutočnosť, že v zahraničí poskytla v prospech vývozcov niekoľko služieb nákladnej prepravy.

17. Cartrans napadla toto posúdenie. Na podporu svojej žiadosti o oslobodenie od DPH predložila karnety TIR a nákladné listy CMR potvrdené colnými úradníkmi krajín, do ktorých Cartrans prepravila príslušný tovar na vývoz, pre každú zo siedmich faktúr podliehajúcich posúdeniu DPH.<sup>11</sup> Cartrans uviedla, že karnety TIR obsahujú jednak informácie o prepravovanom tovare a jednak osvedčenia colných orgánov týkajúce sa vývozu tohto tovaru do jednotlivých krajín, pričom karnet TIR má zjavne dôkaznú hodnotu, pretože predstavuje nástroj potvrdzujúci uskutočnenie colného tranzitu z colného úradu odoslania do colného úradu určenia.

18. Vnútroštátny súd sa domnieva, že na vyriešenie sporu vo veci samej je potrebný výklad ustanovení smernice o DPH týkajúcich sa oslobodení od dane pri vývoze a poskytovaní služieb sprostredkovateľmi. Preto položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Predstavuje karnet TIR potvrdený colným orgánom krajiny určenia doklad preukazujúci vývoz prepravovaného tovaru na účely oslobodenia poskytnutých dopravných transakcií a služieb od DPH, súvisiacich s vývozom tovaru v súlade so smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, a to vzhľadom na režim tohto colného tranzitného dokladu, ktorý prostredníctvom Manuálu tranzitnej prepravy (režim TIR) č. TAXUD/1873/2007 stanovil Výbor pre colný kódex – Časť pre tranzit v rámci Generálneho riaditeľstva Dane a colná únia Európskej komisie?
2. Bráni článok 153 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty daňovej praxi, ktorá platiteľovi dane ukladá povinnosť preukázať vývoz prepravovaného tovaru jedine prostredníctvom colného vyhlásenia o vývoze, pričom sa tým

<sup>11</sup> Pojem nákladný list CMR chápem ako doklad preukazujúci zmluvu o cestnej preprave tovaru na základe Dohovoru o zmluve o medzinárodnej cestnej nákladnej doprave podpísanej v Ženeve 19. mája 1956. Vzhľadom na to, že tieto dokumenty nie sú súčasťou otázok vnútroštátneho súdu, nebudú predmetom posúdenia.

v prípade, že takým vyhlásením nedisponuje, odopiera poskytnutie jeho práva odpočítať DPH za poskytnuté služby prepravy vyváženého tovaru, a to napriek existencii karnetu TIR potvrdeného colným orgánom krajiny určenia?“

19. Písomné pripomienky predložili Cartrans, rumunská vláda a Európska komisia. Žiaden z účastníkov konania nepožiadali, aby sa konalo pojednávanie. Pojednávanie sa z tohto dôvodu nekonalo.

## Posúdenie

### Úvodné poznámky

20. Otázky vnútroštátneho súdu sú založené na predpoklade, že Cartrans požaduje oslobodenie od DPH na základe toho, že poskytovala služby ako sprostredkovateľ konajúci v mene inej osoby v zmysle článku 153 smernice o DPH.<sup>12</sup> Návrh na začatie prejudiciálneho konania opisuje Cartrans ako „sprostredkovateľa služieb cestnej prepravy tovaru“. Vnútroštátny súd však neuvádza, či sa žiadosť spoločnosti Cartrans o oslobodenie od DPH zakladá na tom, že sama poskytla prepravné a doplnkové služby podľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, alebo či jednoducho konala ako sprostredkovateľ, ako je stanovené v článku 153 tejto smernice.

21. Slovo „sprostredkovateľ“ nie je v článku 153 smernice o DPH definované. Bežný význam tak, ako je vykladaný v súlade s účelom smernice o DPH, naznačuje, že sprostredkovateľom je osoba, ktorá koná medzi stranami.<sup>13</sup> V súvislosti s cestnými prepravnými službami môže zahŕňať poskytnutie logistickej podpory na koordináciu pohybu tovaru predávajúceho kupujúcemu, a tiež, ale nie nevyhnutne, aj poskytovanie služieb na zabezpečenie fyzickej prepravy tovaru z miesta odoslania do miesta určenia. Poskytovanie prepravných služieb sprostredkovateľom je predmetom osobitného oslobodenia od dane, ak dotknutá osoba prepravila tovar do miesta určenia mimo Európskej únie v mene a na účet inej osoby podľa článku 153 smernice o DPH. Keďže v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je uvedená žiadna informácia, pokiaľ ide o presnú úlohu spoločnosti Cartrans, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preveril, či Cartrans vystupovala ako sprostredkovateľ v mene inej osoby, alebo či sama prepravila dotknutý tovar v kontexte veci samej.

22. V každom prípade sa článok 153 uplatní, ak sa dotknutý daňovník zúčastňuje na plneniach uvedených najmä v kapitole 6 smernice o DPH. V tomto prípade je príslušné ustanovenie to, ktoré je uvedené v kapitole 6 v článku 146 ods. 1 písm. e). Z tohto dôvodu budem posudzovať predložené otázky vo svetle tohto ustanovenia.

### Prvá a druhá otázka

23. Vnútroštátny súd má záujem o zodpovedanie otázky, či môžu členské štáty v situácii, keď daňovník žiada o oslobodenie od DPH z dôvodu, že poskytoval služby spojené s prepravou tovaru na vývoz z Európskej únie, zaviesť podmienky, ktoré vyžadujú, aby daňovník predložil určité osobitné dokumenty na preukázanie, že dotknuté tovary boli skutočne vyvezené, alebo či karnety TIR predstavujú takéto dôkazy. Vzhľadom na to, že obe prejudiciálne otázky majú spoločný základ, posúdim ich spoločne.

<sup>12</sup> Druhá prejudiciálna otázka je položená v súvislosti s právom „odpočítať“ DPH za poskytovanie prepravných služieb. Chápem to ako odkaz na „právo na oslobodenie od dane“ z dvoch dôvodov. Po prvé sporné ustanovenia nie sú súčasťou osobitného režimu DPH, ktorý sa vzťahuje na odpočty. Po druhé návrh na začatie prejudiciálneho konania sa zjavne týka pravidiel upravujúcich oslobodenie od dane: neuvádzajú sa pravidlá týkajúce sa odpočtov.

<sup>13</sup> Rozsudok z 2. apríla 1998, EMU Tabac a i. (C-296/95, EU:C:1998:152, bod 30).



24. Rumunská vláda zastáva názor, že smernica o DPH umožňuje členským štátom zamietnuť žiadosti o oslobodenie od dane podľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH za okolností, akými sú okolnosti, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej. Cartrans a Komisia tento názor spochybňujú.

25. Tiež nesúhlasím s rumunskou vládou.

26. Medzi účastníkmi konania existujú dve nespochybňované skutočnosti. Po prvé je zrejmé, že vzhľadom na to, že článok 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH sa týka oslobodenia od dane pri vývoze z Európskej únie, je v súlade so všeobecnou zásadou medzinárodného daňového práva, že daň zo spotreby tovaru a služieb by mala byť uložená na mieste určenia. Preto sú všetky operácie týkajúce sa vývozu vo všeobecnosti oslobodené od dane. Po druhé, keďže toto ustanovenie umožňuje oslobodenie od dane, malo by sa vykladať reštriktívne.<sup>14</sup>

27. Výnimky uvedené v kapitole 6 smernice o DPH s názvom „Oslobodenie od dane pri vývoze“ sú kogentné. Preto ak je daňovník schopný preukázať poskytnutie prepravných a doplnkových služieb v zmysle článku 146 ods. 1 písm. e), oslobodenie musí byť poskytnuté. Ak neexistuje výslovné ustanovenie, ktoré by to umožňovalo, členské štáty nemajú diskrečnú právomoc zaviesť ďalšie podmienky.

28. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že musí existovať priama súvislosť medzi prepravou tovaru do miesta určenia mimo Európskej únie a príslušnými službami, aby sa mohlo uplatniť oslobodenie uvedené v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH. Inými slovami, služby musia byť poskytnuté priamo (podľa okolností) vývozcom, dovozcom alebo príjemcom tovaru uvedeného v tomto ustanovení.<sup>15</sup> Tieto skutočnosti sú na posúdení zo strany vnútroštátneho súdu pri skúmaní skutkových okolností a okolností predmetného prípadu.

29. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy je preprava týkajúca sa vývozu tovaru služba, ktorá je oslobodená od DPH iba vtedy, ak dotknutý daňovník môže predložiť tieto dôkazy: faktúra vyhotovená dopravcom, zmluva o preprave uzavretá s príjemcom služby, špecifické prepravné doklady a doklady, z ktorých vyplýva, že prepravovaný tovar bol predmetom vývozu (ďalej len „požadované dokumenty“).

30. Zastávam názor, že vnútroštátna prax, ktorá vyžaduje, aby daňovník preukázal, že prepravovaný tovar bol skutočne vyvezený, nie je zlučiteľná s právom Únie. Článok 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH neobsahuje žiadnu takúto požiadavku. Toto ustanovenie zakotvuje podmienku, aby poskytovanie služieb vrátane prepravy bolo priamo *spojené* s vývozom tovaru.

31. Okrem toho súhlasím s Komisiou, že smernica o DPH neobsahuje žiadnu podmienku, ktorá by stanovovala, že daňovník musí predložiť osobitné dôkazy na to, aby mohol využiť oslobodenie od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. e).

32. Z opisu vnútroštátneho režimu zo strany vnútroštátneho súdu je zrejmé, že sporná vnútroštátna právna úprava zavádza čisto formálne požiadavky. Takéto požiadavky týkajúce sa formy, v akej má daňovník preukázať spôsobilosť na oslobodenie od dane, však nemôžu narušiť nárok na oslobodenie od DPH podľa práva Únie, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH.<sup>16</sup>

14 Rozsudok z 29. júna 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, body 18 a 22).

15 Rozsudok z 29. júna 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, bod 23).

16 Rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 32).

33. Podľa článku 131 smernice o DPH oslobodenia od dane ustanovené okrem iného v článku 146 ods. 1 písm. e) sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia práva Únie a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane. Pri výkone tejto diskrečnej právomoci členské štáty podliehajú všeobecným zásadám práva Únie, najmä zásadám právnej istoty a proporcionality.<sup>17</sup>

34. Zásada právnej istoty vyžaduje, aby účinok právneho ustanovenia bol jasný a predvídateľný pre tie osoby, ktoré podliehajú tejto právnej úprave.<sup>18</sup> V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora sa táto zásada prísne uplatňuje v prípadoch, keď príslušná právna úprava zavádza daňové poplatky.<sup>19</sup> V tomto kontexte Súdny dvor rozhodol, že povinnosť daňovníka by sa v súvislosti s dôkazmi mala riadiť výslovnými podmienkami podľa vnútroštátneho práva a pravidlami stanovenými pre podobné transakcie.<sup>20</sup>

35. Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že rumunské právo neobsahuje žiadny právny základ výslovne stanovujúci, aké druhy dokladov predstavujú dôkaz, že prepravovaný tovar bol vyvezený. Z opisu tohto súdu sa zdá, že dané problematické vnútroštátne pravidlá vychádzajú z kombinácie právnej úpravy a správnej praxe. Tomuto súdu prislúcha posúdiť, či sú tieto pravidlá dostatočne jasné a presné na to, aby spĺňali všeobecnú zásadu právnej istoty.

36. Čo sa týka zásady proporcionality, Súdny dvor rozhodol, že členské štáty musia v súlade s touto zásadou použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie.<sup>21</sup> Vnútroštátne pravidlá by teda nemali presahovať rámec toho, čo je potrebné na zachovanie alebo ochranu verejných financií.<sup>22</sup> V kontexte, v ktorom vnútroštátny daňový orgán odmietol oslobodiť dodávku v rámci EÚ od DPH z jediného dôvodu, že účtovný doklad o tejto dodávke bol predložený oneskorene, bez zohľadnenia toho, že základné požiadavky boli splnené, Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátne pravidlá išli nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho určenia a výberu dane.<sup>23</sup> Podľa môjho názoru by sa táto úvaha mala vzťahovať aj na okolnosti prejednávanej veci. Ak teda daňovník spĺňa hmotnoprávne podmienky stanovené v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, tieto podmienky nemôžu byť zmenené iba formálnymi požiadavkami stanovenými vo vnútroštátnom práve.

37. Tieto vnútroštátne požiadavky sa teda nesmú používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného legislatívou EÚ v tejto oblasti.<sup>24</sup>

17 Rozsudok z 9. októbra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27).

18 Rozsudok z 29. apríla 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, bod 34).

19 Rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 48).

20 Rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 38).

21 Rozsudok z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 20).

22 Rozsudok z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 20).

23 Rozsudok z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

24 Rozsudok z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 26).

38. Zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky, hoci určité formalities boli zdaniteľnými osobami opomenuté.<sup>25</sup> Existujú iba dva prípady, v ktorých nedodržanie formálnej požiadavky môže spôsobiť stratu práva na oslobodenie od DPH.<sup>26</sup> Jednou z nich je daňový podvod.<sup>27</sup> Druhou je prípad, keď porušenie formálnej požiadavky môže viesť k odmietnutiu oslobodenia od DPH vtedy, ak je následkom tohto porušenia nemožnosť predložiť príslušným orgánom jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené.<sup>28</sup>

39. Vo veci samej nie je sporné, že Cartrans vykonávala služby v zmysle smernice o DPH a že tieto služby boli dodávané mimo územia Európskej únie. Vzhľadom na tento kontext sa vnútroštátna prax javí ako taká, že príslušné orgány nepreskúmajú dôkazy preukazujúce, že predmetné tovary boli dodané kupujúcemu (alebo príjemcovi) nachádzajúcemu sa v tretej krajine, a prebieha spôsobom podobným predpokladu, že oslobodenie nemôže byť udelené.

40. Podľa môjho názoru sporná vnútroštátna právna úprava prekračuje rámec nevyhnutný na zabezpečenie správneho výberu dane z nasledujúcich dôvodov. Po prvé vnútroštátny súd uvádza, že ak daňovník nie je schopný poskytnúť požadované dokumenty na podporu žiadosti o oslobodenie od dane, nárok bude zamietnutý. Tento výsledok je nezlučiteľný so zásadou daňovej neutrality, keďže DPH sa neuloží na mieste určenia tovaru, ale namiesto toho na mieste, v ktorom sa nachádza v tranzite.<sup>29</sup> Po druhé sporná vnútroštátna právna úprava uplatňuje spôsobom, ktorý znamená, že príslušné orgány dokonca ani nepreskúmajú, či hmotnoprávne podmienky na udelenie výnimky na základe článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH *boli v skutočnosti splnené*, ak nie sú splnené formálne požiadavky. Po tretie z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva nič, čo by indikovalo, že nesplnenie formálnych požiadaviek nevyhnutne zakladá daňový podvod alebo že porušenie spornej právnej úpravy má za následok zabránenie príslušným orgánom preukázať, či boli splnené hmotnoprávne podmienky.

41. Z toho vyplýva, že orgány členského štátu nemôžu v zásade odmietnuť oslobodenie od DPH bez toho, aby preskúmali, či sú splnené hmotnoprávne podmienky stanovené uplatniteľnými ustanoveniami práva Únie iba z toho dôvodu, že dotknutý daňovník neposkytol určité konkrétne doklady preukazujúce, že sporné tovary boli skutočne vyvezené.

42. Je možné považovať karnet TIR za konečný dôkaz o tom, že príslušný tovar bol vyvezený?

43. Medzi účastníkmi konania existuje určitá spoločná zhoda, pretože všetci traja zastávajú názor, že podľa colného kódexu sú režimy vývozu a tranzitu odlišné.

44. Cartrans tvrdí, že daňovník, ktorý poskytuje prepravné služby, by nemal byť povinný predložiť vyhlásenie o vývoze ako dôkaz toho, že príslušný tovar bol vyvezený. Je to preto, lebo osoba poskytujúca prepravné služby bude mať prístup k dokladu o tranzite len na základe režimu TIR. Rumunská vláda tvrdí, že skutočnosť, že colný úrad potvrdil karnet TIR, sama osebe nepreukazuje, že príslušný tovar bol prepravený a vyvezený mimo Európskej únie. Komisia uvádza, že systém TIR potvrdzuje, že tovar bol prepravený na miesto určenia. V tomto kontexte karnet TIR nemôže nahradiť colné vyhlásenie o vývoze, ktoré preukazuje, že príslušný tovar bol prepustený do režimu vývozu.

45. Podľa môjho názoru účastníci konania správne poznamenávajú, že z colného kódexu vyplýva, že režimy tranzitu a vývozu sú odlišné.<sup>30</sup>

25 Rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 36).

26 Rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 38).

27 Rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 39).

28 Rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 42).

29 Pozri bod 37 vyššie.

30 Pozri body 6 až 8 vyššie.



46. Generálny advokát Léger v návrhoch, ktoré predniesol vo veci BGL<sup>31</sup>, uviedol užitočný prehľad dohovoru TIR, ktorý je súčasťou práva Únie na základe rozhodnutia 2009/477. Ako vysvetlil, dohovor uľahčuje medzinárodnú prepravu tovaru cestnou dopravou: zjednodušuje a harmonizuje administratívne colné formality, ktoré sa majú splniť na hraniciach. Zásielky tovaru podliehajú jedinej kontrole na colnom úrade odoslania s vylúčením akejkoľvek inej prehliadky colnými úradmi na ceste alebo na mieste určenia (podozrenie z nezrovnalosti). Významnou črtou je, že takéto tovary nepodliehajú platbe alebo uloženiu dovozných alebo vývozných ciel a daní. Prepravovaný tovar musí byť počas celej cesty sprevádzaný jednotným dokladom o odoslaní, karnetom TIR vydaným colným úradom odoslania, ktorý bude slúžiť ako referenčný nástroj na kontrolu správnosti operácie. Platba ciel a daní, ktoré môžu colné služby vyberať od prepravcu, musí byť čiastočne zaručená národným združením schváleným na tento účel orgánmi zmluvných strán. Táto záruka je pokrytá IRU a skupinou poisťovní so sídlom vo Švajčiarsku.<sup>32</sup>

47. Karnety TIR sú vytlačené IRU a distribuované záručnými združeniami prepravcom, ktorí ich používajú na zaznamenávanie série informácií, ktoré sa týkajú najmä prepravovaného tovaru. Každý karnet TIR sa skladá zo súboru listov v dvoch vyhotoveniach (vyhotovenie č. 1 a č. 2). Na začiatku prepravnej operácie colný úrad odoslania skontroluje náklad, pričom overí najmä to, že zodpovedá tovaru deklarovanému v karnete TIR a zapečatí ho. Colný úrad potom doplní prvý list karnetu TIR predložený užívateľom, odstráni vyhotovenie č. 1, podpíše príslušnú kópiu a vráti karnet užívateľovi. V mieste, kde zásielka opúšťa územie, cez ktoré prechádzala, colný úrad *na ceste* kontroluje stav pečatí, odstráni kópiu č. 2, podpíše príslušnú kópiu a vráti karnet TIR užívateľovi. Potom zašle vyhotovenie č. 2 colnému úradu odoslania, ktorý skontroluje, či zodpovedá vyhotoveniu č. 1. Ak vyhotovenie č. 2 neobsahuje výhradu týkajúcu sa správnosti operácie TIR, táto je pravidelne prepustená po prekročení územia. Na druhej strane, ak kópia č. 2 obsahuje výhrady alebo nie je prijatá colným úradom odoslania, operácia TIR sa na príslušnom území považuje za neregulárnu. V dôsledku toho sú colné orgány tohto územia oprávnené vyberať clá a dane, ktoré sa stávajú splatnými. Tento proces sa opakuje v každej prekračovanej krajine, s výnimkou hraníc medzi členskými štátmi Európskej únie, pretože tie tvoria jediné colné územie.<sup>33</sup>

48. Tento náčrt hlavných znakov systému TIR potvrdzuje, že účelom certifikovaného karnetu TIR nie je dokázať, že dotknuté tovary boli v skutočnosti vyvážené. Skôr tento systém preukazuje, že „karnet TIR je colné vyhlásenie na prepravu tovaru. Poskytuje dôkaz o existencii záruky“.<sup>34</sup>

49. Keďže colný režim tranzitu (ktorého súčasťou sú operácie TIR) a vývozu sú odlišné,<sup>35</sup> karnet TIR nemožno prirovnať k colnému vyhláseniu vydanému, keď tovar opustí colné územie EÚ podľa článku 182a colného kódexu.<sup>36</sup>

50. Pokiaľ ide o spor vo veci samej, na to, aby mohlo byť poskytnuté oslobodenie od dane v zmysle článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, daňovník musí preukázať *poskytovanie služieb* (vrátane prepravných), ktoré sú *priamo spojené s vývozom alebo dovozom tovaru*.

51. Podľa môjho názoru teda daňovník, akým je Cartrans, nemusí zachádzať tak ďaleko, aby dokazoval, že dotknuté tovary boli skutočne vyvezené. Potrebuje preukázať, že dodané prepravné služby boli *priamo spojené s vývozom tovaru*. Postup určenia tejto skutočnosti právom Únie nie je upravený a v konečnom dôsledku je záležitosťou vnútroštátnych orgánov podliehajúcich dohľadu vnútroštátnych súdov. Zatiaľ čo karnet TIR nemusí nevyhnutne predstavovať dôkaz o vývoze, podľa môjho názoru ide o dokument, ktorý je skutočne relevantný v rámci posúdenia toho, či poskytnuté prepravné služby

31 C-78/01, EU:C:2003:14, body 4 až 7.

32 Pozri body 11 a 12 vyššie.

33 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci BGL (C-78/01, EU:C:2003:14, body 8 a 9).

34 Pozri Manuál tranzitnej prepravy (režim TIR), strana [8].

35 Pozri bod 45 vyššie.

36 Pozri bod 9 vyššie.

priamo súvisia s vývozom tovaru prepravovaného daným cestným dopravcom. Vzhľadom na neexistenciu dôkazov, ktoré by naznačovali, že tovar, na ktorý sa vzťahuje karnet TIR, *nebol* v skutočnosti vyvezený, podľa môjho názoru tento poskytuje silný dôkaz na podporu žiadosti o oslobodenie od DPH podľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice.<sup>37</sup>

## Návrh

52. Vo svetle vyššie uvedeného navrhujem Súdnemu dvoru, aby odpovedal na otázky položené zo strany Tribunalul Prahova (súd v Prahove, Rumunsko) takto:

Článok 146 ods. 1 písm. e) a článok 131 smernice Rady 2006/112 z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať tak, že bránia uplatneniu vnútroštátnych pravidiel, ktoré vyžadujú predloženie osobitných dokumentov na preukázanie, že tovar prepravovaný daňovníkom poskytujúcim služby cestnej prepravy do miesta určenia mimo územia Európskej únie bol skutočne vyvezený. Je na príslušných orgánoch, aby pod dohľadom vnútroštátnych súdov v konkrétnom prípade preskúmali a posúdili dôkazy. Tieto dôkazy môžu zahŕňať odkaz na karnety TIR, ako sú opísané v Colnom dohovore o medzinárodnej preprave tovaru na podklade karnetov TIR, ktorý tvorí prílohu k rozhodnutiu Rady 2009/477/ES z 28. mája 2009, ktorým sa v úplnom znení uverejňuje znenie Colného dohovoru o medzinárodnej preprave tovaru na podklade karnetov TIR (dohovor TIR) zo 14. novembra 1975 [podpísaného v Ženeve] v znení zmenenom a doplnenom od tohto dátumu, aby sa určilo, či dotknuté tovary fyzicky opustili územie Európskej únie a teda či poskytnuté prepravné služby priamo súviseli s vývozom tovaru.

<sup>37</sup> Rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 37), kde Súdny dvor rozhodol, že klasifikácia dodávok a nadobudnutí tovaru v rámci EÚ by sa mala uskutočniť na základe objektívnych dôkazov, ako je fyzický pohyb dotknutých tovarov medzi členskými štátmi. Toto odôvodnenie sa môže uplatniť v rozsahu, v akom je daňovník schopný preukázať, že dotknutý tovar fyzicky opustil územie Európskej únie.