



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 6. septembra 2018¹

Vec C-531/17

**Vetsch Int. Transporte GmbH,
za účasti:
Zollamt Feldkirch Wolfurt**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty –
Oslobodenie od dane pri dovoze a pri následnom dodaní v rámci Spoločenstva –
Odopretie oslobodenia od dane pri dovoze z dôvodu neskoršieho podvodu v oblasti DPH nadobúdateľa
v súvislosti s dovezeným tovarom – Povinnosť deklaranta (ako zástupcu dovozcu) zaplatiť DPH pri
dovoze – „Infikovanie“ neskorším podvodným úmyslom“

I. Úvod

1. Bulharské podniky nadobudli vo Švajčiarsku parfumy, ktoré cez tretiu osobu doviezli do Rakúska v rámci voľného pohybu tovaru a potom premiestnili ďalej do Bulharska. Všetko prebehlo podľa pravidiel. Až v Bulharsku sa zjavne „zabudlo“ na riadne deklarovanie ďalšieho predaja podliehajúceho dani a na zaplatenie DPH v Bulharsku. V dôsledku toho sa Súdny dvor opäť musí zaoberať dôsledkami podvodu v oblasti DPH.

2. Momentálne existuje obsažná kazuistika Súdneho dvora týkajúca sa „možností sankcií“ finančných orgánov v súvislosti s podvodom v oblasti DPH. V tomto zmysle zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť,² že sa zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu v oblasti DPH, sa považuje na účely smernice o DPH za účastníka na takomto podvode.³ Členským štátom to ukladá povinnosť odprieť zdaniteľnej osobe oslobodenie od dane⁴ (ak zdaniteľná osoba je poskytovateľom) alebo odpočítanie dane (ak zdaniteľná osoba je príjemcom).⁵

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² V niektorých starších rozhodnutiach hovorí Súdny dvor ešte o „[ne]mohol vedieť“ – pozri rozsudok zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 60). Zdá sa však, že je správne, že sa medzičasom upustilo od tejto príliš širokej formulácie, ktorá sa zakladala iba na prejudiciálnej otázke.

³ Rozsudky z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94); z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48); z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27); zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

⁴ Pozri rozsudky z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94); z 9. októbra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 42); zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54), a z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 42).

⁵ Rozsudky z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 47); z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62); z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 26); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 37), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 59 a 61).

3. Formulácia, ktorú Súdny dvor použil, vyžaduje spresnenie. Napríklad je otázne, či zdaniteľnej osobe možno odoprieť tak oslobodenie od dane plnenia na vstupe, ako aj odpočítanie dane za plnenie poskytnuté na vstupe. V konečnom dôsledku by tak došlo k *dvojitému zdaneniu* tej istej transakcie pri tej istej osobe. Okrem toho treba objasniť kritériá, odkedy je transakcia *zapojená* do podvodu v oblasti DPH.

4. Prejednávaný prípad sa výnimočne netýka klasického reťazca dodania, ale dovozu s následným premiestnením tovaru v rámci Spoločenstva kupujúcim. Vedie to k dvom osobitostiam. Po prvé vzniká otázka, či podvod v oblasti DPH, ktorý bol zamýšľaný neskôr a uskutočnený na konci dodania, „infikuje“ aj predchádzajúce premiestnenie tovaru v rámci Spoločenstva. Z fiškálneho hľadiska by to malo tú „výhodu“, že prostredníctvom odhaleného podvodu v oblasti DPH by sa zniekoľkonásobil (v prejednávanom prípade zoštvornásobil⁶) príjem z dane.

5. Po druhé osobou, ktorá je povinná zaplatiť DPH pri dovoze, je tretia osoba, konkrétne deklarant dovozu. Nie je zahrnutá do dodania a ani nevedela o následnom podvode v oblasti DPH svojich objednávateľov. V prípade, že vychádzame z rakúskej finančnej správy, možnosť oslobodenia od dane pri dovoze by v dôsledku podvodu príjemcu jednako zanikla aj vo vzťahu k deklarantovi.

6. V tejto súvislosti dáva tento návrh na začatie prejudiciálneho konania Súdnemu dvoru možnosť, aby spresnil svoju judikáciu týkajúcu sa takzvaných „podvodných transakcií“, ktoré zahŕňajú tretie osoby (v prejednávanom prípade deklaranta ako zástupcu dovozcu). Súdny dvor okrem toho dostáva možnosť ďalej rozvinúť svoju judikáciu v prípade podvodného úmyslu, ktorý vznikol až dodatočne.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

7. Právny rámec prípadu v oblasti práva Európskej únie tvorí smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty⁷ (ďalej len „smernica o DPH“).

8. Článok 143 ods. 1 písm. d) tejto smernice stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

d) dovoz tovaru odoslaného alebo prepraveného z tretieho územia alebo z tretej krajiny do iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava končí, ak je takýto tovar dodaný dovozcom označeným alebo uznaným za osobu povinnú platiť DPH podľa článku 201 oslobodený od dane v súlade s článkom 138; ...“

9. Článok 138 ods. 1 smernice o DPH znie:

„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

⁶ Rakúska republika mohla vyrubiť DPH pri dovoze a zároveň odoprieť oslobodenie od dane pri premiestnení do Rakúska. Bulharská republika zas mohla odoprieť odpočítanie dane za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a zároveň vyrubiť daň za dodanie v Bulharsku.

⁷ Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

10. Článok 17 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Premiestnenie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, touto osobou do iného členského štátu sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu. ‚Premiestnenie do iného členského štátu‘ je každé odoslanie alebo preprava hmotného hnutelného majetku vykonané zdaniteľnou osobou alebo na jej účet na účely podnikania do miesta určenia mimo územia členského štátu, v ktorom sa majetok nachádza, ale v rámci Spoločenstva.“

11. Článok 201 smernice o DPH znie:

„Pri dovoze platí DPH osoba alebo osoby, ktoré určí alebo uzná za osoby povinné platiť daň členský štát dovozu.“

B. Rakúske právo

12. V rakúskom práve pravidiel smernice o DPH prebral Umsatzsteuergesetz 1994⁸ (zákon o dani z obratu z roku 1994; ďalej len „UStG“). Podľa článku 6 UStG (príloha Vnútorý trh) oslobodený od dane je dovoz tovarov, ktoré deklarant po dovoze použije priamo na účely dodania tovaru v rámci Spoločenstva; deklarant musí účtovne zdokladovať splnenie podmienok článku 7 UStG (príloha Vnútorý trh).

13. Podľa článku 6 ods. 3 druhej vety UStG (príloha Vnútorý trh) oslobodenie od dane je uplatniteľné iba v prípade, ak osoba, v ktorej prospech bol dovezený tovar na účely jej podnikania, sama vykoná následné dodania v rámci Spoločenstva. Podľa článku 6 ods. 1 UStG (príloha Vnútorý trh) dodania v rámci Spoločenstva sú oslobodené od dane.

14. Za dodanie v rámci Spoločenstva sa podľa článku 7 ods. 2 bodu 1 UStG (príloha Vnútorý trh) považuje aj prevod tovaru rovnocenný s dodaním v zmysle článku 3 ods. 1 bodu 1 UStG (príloha Vnútorý trh).

15. Podľa článku 3 ods. 1 bodu 1 UStG (príloha Vnútorý trh) za dodanie za protihodnotu sa považuje prevod tovaru podniku, ktorý vykonal podnikateľ z vnútroštátneho územia do inej časti územia Spoločenstva, aby tam s ním nakladal, s výnimkou účelu jednoduchého dočasného použitia, aj keď podnikateľ doviezol tovar na vnútroštátne územie krajiny. Podnikateľ sa považuje za dodávateľa.

16. Podľa § 26 ods. 1 UStG colné predpisy platia *mutatis mutandis* – s výnimkami, ktoré sú v prejednávacom konaní o opravnom prostriedku „Revision“ irelevantné –, aj na DPH pri dovoze. Podľa § 71a Zollrechts-Durchführungsgesetz⁹ (vykonávací colný zákon, ďalej len „ZollR-DG“) v prípadoch oslobodenia od DPH pri dovoze podľa článku 6 ods. 3 UStG (príloha Vnútorý trh) má deklarant povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze podľa článku 204 ods. 1 Colného kódexu aj vtedy, ak už neprichádza do úvahy ako dlžník podľa článku 204 ods. 3 Colného kódexu.

⁸ Vo vzťahu k colným vyhláseniam pred 31. decembrom 2010 ešte v znení spolkového zákona BGBl. č. 756/1996, vo vzťahu k colným vyhláseniam prijatým po tomto dátume v znení Abgabenänderungsgesetz 2010 (zákon o zmene zákona o financiách z roku 2010), BGBl. I č. 34.

⁹ V znení tretej novely zákona ZollR-DG, ešte platnej v prejednávacom konaní o opravnom prostriedku „Revision“, BGBl. I č. 13/1998.

III. Spor vo veci samej

17. Dva bulharské podniky (B a K) nadobudli tovar od podniku vo Švajčiarsku a tiež dispozičné právo s tovarom vo Švajčiarsku. Tento tovar bol na zákazku B a K dovezený do Rakúska spoločnosťou Vetsch Int. Transporte GmbH (ďalej len „Vetsch“), ktorá je okrem iného colným deklarantom so sídlom v Rakúsku. Tovar mal byť následne prevezený ďalej do Bulharska spoločnosťami B a K, a to prostredníctvom prepravcu povereného spoločnosťami B a K, ktorému Vetsch predložila príslušné prepravné listy.

18. Vetsch, ako nepriama zástupkyňa daného bulharského príjemcu, podala v období od 10. decembra 2010 do 5. júla 2011 na rakúskom colnom úrade colné vyhlásenia na účely prepustenia tovaru do colného a daňového voľného obehu pri uplatnení tzv. „colného režimu 42“.¹⁰ V príslušnom colnom vyhlásení zároveň požiadala o oslobodenie od DPH pri dovoze podľa článku 6 ods. 3 rakúskeho UStG (príloha Vnútorňý trh). Žiadosti sa vyhovel. Z uznesenia o začatí prejudiciálneho konania nevyplýva, že by Vetsch porušila zákonnú dokazovaciu povinnosť.

19. Vetsch pritom zastupovala v troch prípadoch bulharského podnikateľa K a v dvoch prípadoch bulharského podnikateľa B. V súlade s návrhom bol tovar prepustený do colného a daňového voľného obehu bez zápisu jednotlivých súm DPH pri dovoze do účtovnej evidencie. Prepravca následne previezol tovar príjemcom do Bulharska.

20. B a K premiestnenie tovaru v rámci Spoločenstva z Rakúska do Bulharska riadne deklarovali a zdanili tak v Rakúsku, ako aj v Bulharsku. Podľa vnútroštátneho súdu možno predpokladať, že tovar dorazil do Bulharska a počas prepravy mali B a K celý čas dispozičné právo s tovarom.

21. Oba bulharské podniky B a K následne predali tovar (zjavne podliehajúci dani) ďalej. Tento ďalší predaj však nedeklarovali, ale deklarovali dodanie v rámci Spoločenstva oslobodené od dane spoločnosťou Vetsch, ktorá bola predtým zapojená na účely colného vyhlásenia. K takémuto dodaniu – a na tom sa účastníci konania zhodli – však nikdy nedošlo. Podľa vnútroštátneho súdu B a K v tejto súvislosti zodpovedajú za daňový podvod v Bulharsku. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania pritom nič nesvedčí o tom, že Vetsch sa akýmkoľvek spôsobom podieľala na tomto podvode v oblasti DPH.

22. Rozhodnutím zo 6. septembra 2011 bola Vetsch ako dlžník vyzvaná na zaplatenie DPH pri dovoze, pretože ani v jednom prípade neboli splnené podmienky oslobodenia od dane, o ktoré žiadala v uvedenom colnom vyhlásení. Podľa § 71a ZollR-DG deklarant má zaplatiť aj DPH pri dovoze.

23. Vetsch podala proti tomu 15. septembra 2011 odvolanie na colný úrad, ktorý ho rozhodnutím z 31. januára 2012 zamietol. Vetsch podala proti tomuto rozhodnutiu 2. marca 2012 žalobu. Rozsudkom z 30. marca 2016 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) zamietol túto žalobu ako nedôvodnú.

24. Na základe judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa „podvodných transakcií“ Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) zastáva názor, že z dôvodu následného daňového podvodu bulharských podnikov B a K je oslobodenie od dane v Rakúsku v prípade dodania v rámci Spoločenstva (presnejšie: premiestnenie tovaru v rámci Spoločenstva) už zakázané. Podmienka na účely oslobodenia od DPH pri dovoze preto nie je splnená, pretože predpokladá existenciu dodania oslobodeného od dane nadväzujúceho na dovoz.

¹⁰ Pozri aj rozsudok v podobnej veci z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473) a podrobnejšie vysvetlivky týkajúce sa tzv. colného režimu 42 v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215, bod 20, poznámka pod čiarou č. 4).

25. Vetsch podala proti rozsudku Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) opravný prostriedok „Revision“, o ktorom musí teraz rozhodnúť Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko).

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdnym dvorom

26. Rozhodnutím z 29. júna 2017, ktoré bolo Súdnemu dvoru doručené 8. septembra 2017, Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) predložil Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Má sa oslobodenie od dane podľa článku 138 smernice 2006/112/ES odoprieť v prípade premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva z členského štátu, ak zdaniteľná osoba, ktorá uskutočnila toto premiestnenie do iného členského štátu, síce priznala v inom členskom štáte nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva súvisiace s premiestnením tovaru v rámci Spoločenstva, avšak pri neskoršej zdaniteľnej transakcii týkajúcej sa dotknutého tovaru v inom členskom štáte sa dopustila daňového podvodu tým, že nepravdivo vyhlásila, že išlo o dodanie v rámci Spoločenstva z tohto iného členského štátu oslobodené od dane?
2. Je na účely odpovede na prvú otázku relevantné, či zdaniteľná osoba mala už v čase premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva v úmysle spáchať daňový podvod vo vzťahu k neskoršej transakcii týkajúcej sa tohto tovaru?

27. V konaní pred Súdnym dvorom podali písomné pripomienky Vetsch, Rakúska republika, Helénska republika a Európska komisia a s výnimkou Helénskej republiky sa všetci zúčastnili na pojednávaní 27. júna 2018.

V. Posúdenie

A. Rozsah prejudiciálnych otázok

28. Vnútroštátny súd sa výslovne pýta iba na predpoklady odopretia oslobodenia od dane podľa článku 138 smernice o DPH.¹¹ Je však predsa zjavné, že pri oboch otázkach mu v podstate ide o rozsah odopretia oslobodenia od dane pri dovoze na úrovni deklaranta DPH pri dovoze (spoločnosti Vetsch).

29. Vnútroštátny súd chce preto v podstate vedieť, či sa má deklarantovi ako zástupcovi dovozcu odoprieť oslobodenie od dane podľa článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, ak sa príjemca po premiestnení tovaru zo štátu dovozu do iného členského štátu (krajina určenia) neskôr dopustí daňového podvodu a jeho podvodný úmysel vznikol tiež až po premiestnení. Navrhujem preto preskúmať prvú otázku vzhľadom na podmienky článku 143 ods. 1 písm. d) v spojení s článkami 138 a 201 smernice o DPH.

30. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti vysvetlil, že v prejednávacom prípade nebolo zistené, že úmysel bulharského nadobúdateľa vo vzťahu k neskoršiemu daňovému podvodu existoval už v čase premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva. Vychádzať preto treba z toho, že v okamihu dovozu do Rakúska a premiestnenia do Bulharska ešte neexistoval podvodný úmysel. Táto skutočnosť je relevantná už na účely prvej otázky, a preto na druhú otázku možno odpovedať v rámci odpovede na prvú otázku.

¹¹ Tento článok upravuje oslobodenie od dane dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Premiestnenie tovaru v rámci Spoločenstva, ako v prejednávacom prípade, sa podľa článku 17 ods. 1 smernice považuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

B. Právne posúdenie

31. Všetky objektívne podmienky článkov 143 a 138 smernice o DPH sú splnené. Vychádzať možno aj z existencie dôkazov upravených v článku 143 ods. 2 smernice o DPH (v relevantnom znení), pretože vnútroštátny súd v tejto súvislosti nemal žiadne pochybnosti. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania možno okrem toho odvodiť, že tovar bol dovezený do Rakúska a následne premiestnený do Bulharska. O opaku nesvedčia žiadne skutočnosti, ale iba všeobecné domnienky colného úradu a Rakúskej republiky.

32. Ak by naopak finančná správa vedela preukázať,¹² že tovar v skutočnosti nedorazil do iného členského štátu, v tom prípade by neboli splnené objektívne podmienky oslobodenia od dane podľa článku 143 smernice o DPH. Vnútroštátny súd by sa potom musel zaoberať otázkou, či Vetsch mohla v dobrej viere vychádzať z oslobodenia od dane pri dovoze.¹³ Súdnemu dvoru však takúto otázku nepoložil.

33. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že posúdenie skutkového stavu patrí do právomoci vnútroštátneho súdu, ktorý vzhľadom na osobitosti právnej veci posúdi tak nevyhnutnosť prejudiciálneho konania pre vydanie rozsudku, ako aj relevantnosť otázok predložených Súdnemu dvoru.

34. K odopretiu oslobodenia od dane pri dovoze možno preto na základe vyššie uvedenej premisy (bod 31) dospieť iba dvojakým spôsobom. Spoločnosti Vetsch by sa podľa judikatúry Súdneho dvora (k tomu pozri 1. časť) „priamo“ odoprelo oslobodenie od dane podľa článku 143 smernice o DPH, ak o následnom podvode v oblasti DPH vedela alebo mala vedieť (k tomu pozri časť 2.a). Okrem toho je možné, že oslobodenie od dane pri dovoze podľa článku 143 smernice súvisí s oslobodením následného dodania v rámci Spoločenstva takým spôsobom, že odopretie oslobodenia od dane pri dodaní v rámci Spoločenstva (resp. pri premiestnení v rámci Spoločenstva) spôsobí oslobodenie od dane pri dovoze (k tomu pozri časti 2.b a 2.c), aj keď Vetsch nič nevedela o následnom podvode v oblasti DPH. Na tieto účely však neskorší podvodný úmysel B a K musí nejakým spôsobom ovplyvniť posúdenie predchádzajúceho premiestnenia (k tomu pozri časť 2.d).

1. Odopretie oslobodenia od dane pri dovoze ako opatrenie proti podvodom

35. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH. Navyše nikto sa nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať ustanovení práva Únie.¹⁴

36. Opatrenia prijaté členskými štátmi však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov. Najmä sa nemôžu používať spôsobom, ktorý spochybňuje neutralitu DPH.¹⁵ Súdny dvor už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa, a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu.¹⁶

¹² Povinnosť zdaniteľnej osoby ubezpečiť sa, že tovar prepravovaný nadobúdateľom skutočne dorazil do krajiny určenia, Súdny dvor už odmietol – pozri rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 40 a nasl.). Pozri tiež nedávny rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 67 a nasl.).

¹³ Pozri v tejto súvislosti súvisiacu judikatúru Súdneho dvora: rozsudky z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 95 a nasl.); zo 14. júna 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, bod 74 a nasl.); zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 47 a nasl.), a z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 68).

¹⁴ Rozsudky z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 43); z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 42), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 54).

¹⁵ Rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 50). V tomto zmysle pozri aj rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52), a z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 57).

¹⁶ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 51); z 31. januára 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50), a z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65).

37. Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.¹⁷

38. Odopretie odpočítania dane alebo oslobodenia od dane pritom prichádza do úvahy nielen vtedy, keď sa daňového podvodu dopustí samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojím nadobudnutím zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH.¹⁸ Za takých okolností sa totiž dotknutá zdaniteľná osoba musí na účely DPH považovať za účastníka na takomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má, alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo využitia služieb v rámci zdaniteľných plnení, ktoré uskutočnila na výstupe.¹⁹

2. Odopretie oslobodenia od dane pri dovoze v rovine zástupcu dovozcu

a) Priame odopretie oslobodenia od dane pri dovoze

39. Táto judikatúra týkajúca sa podvodu sa vzťahuje na transakciu tak na vstupe, ako aj na výstupe. Umožňuje tak odopretie oslobodenia od dane,²⁰ ako aj odopretie odpočítania dane,²¹ prípadne u jednej a tej istej osoby. Príjem z dane by pritom stúpал dĺžkou reťazca dodania, čím viac osôb by bolo zapojených.

40. Aj v prejednávacom prípade Rakúska republika vyrubila spoločnosti Vetsch DPH pri dovoze a zároveň môže v prípade B a K odoprieť oslobodenie od dane pri premiestnení v Rakúsku. Bulharská republika zas môže vo vzťahu ku K a B odoprieť odpočítanie dane za priznané nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a zároveň vyrubiť daň za dodanie v Bulharsku. Vznikol by štvornásobný príjem z dane za jedno a to isté dodanie. Komisia však správne konštatuje, že k nezaplateniu DPH došlo iba raz, a to v Bulharsku.

41. Súdny dvor doposiaľ nemusel rozhodnúť, či je takéto viacnásobné daňové zaťaženie určitej osoby zlučiteľné so zásadou neutrality²² a primerané vzhľadom na cieľ boja proti podvodom. Stanovisko nemusel zaujať ani vo vzťahu k prípadným problémom týkajúcim sa zásady *ne bis in idem*.²³ V závislosti od prejudiciálnych otázok sa Súdny dvor vždy iba izolovane zaoberal dôsledkami, ktoré z toho vyplývajú pre osoby, resp. vo vzťahu k transakcii.

17 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 52); z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 54), a z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, body 65 a 68).

18 Rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48).

19 Rozsudky z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94); z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48); z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

20 Pozri rozsudky z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94); z 9. októbra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 42), a zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54).

21 Pozri rozsudky z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 47); z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62); z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 26); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 37), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 59 a 61).

22 Pozri rozsudky z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51), a z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), ako aj návrhy, ktoré som predniesla vo veci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 42).

23 Rozsudok z 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), rozsudok ESLP z 18. mája 2017, Jóhannesson a i. v. Island (22007/11), a rozsudok z 15. novembra 2016, A a B v. Nórsko (24130/11 a 29758/11). Pozri v tejto súvislosti tiež KOKOTT, J.: Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren. In: NZWiSt, 2017, 409 (s. 414 a 415).

42. Je pravda, že prejednáváný prípad mohol byť podnetom pre komplexnejšie posúdenie. Spoločnosť Vetsch ako deklarantovi DPH pri dovoze však v prejednávacom prípade už nemožno vytýkať, že mala vedieť, že určitým spôsobom podporovala svojho objednávateľa pri zamýšľanom podvode v oblasti DPH v Bulharsku. V prejednávacom prípade preto už nie sú splnené podmienky priameho obmedzenia oslobodenia od dane, ktoré rozvinul Súdny dvor.

43. Takúto výhradu pritom nemožno vzniesť, ako uviedol colný úrad vo svojej odpovedi na otázky Súdneho dvora na pojednávaní, napríklad ani na základe samotného uplatnenia osobitného colného režimu poskytnutého členským štátom (v prejednávacom konaní tzv. colný režim 42). Ak ide o režim so skutočne vysokým rizikom podvodu,²⁴ členské štáty sú povinné upraviť ho inak alebo dokonca zrušiť. Zdaniteľnej osobe však v žiadnom prípade nemožno dodatočne vytýkať iba to, že konala podľa zákona. Vetsch sa preto v zásade môže „dovoľávať“ oslobodenia od dane pri dovoze.

b) Spojenie oslobodenia od dane pri dovoze s oslobodením od dane pri následnom dodaní v rámci Spoločenstva

44. Odopretie oslobodenia od dane pri dovoze by tak vo vzťahu k spoločnosti Vetsch prichádzalo do úvahy iba vtedy, ak by odopretie oslobodenia od dane pri následnom dodaní v rámci Spoločenstva malo vplyv aj na oslobodenie od dane podľa článku 143 ods. 1 písm. d) smernice. Zdá sa, že z toho vychádza vnútroštátny súd, keď sa pýta iba na podmienky podľa článku 138 smernice o DPH.

45. Otázka, na ktorú sa má v prejednávacom prípade odpovedať, ako sa má vykladať znak skutkovej podstaty článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, podľa ktorého dodanie do iného členského štátu nadväzujúce na dovoz je „osloboden[é] od dane v súlade s článkom 138“, znie: Závisí oslobodenie od dane iba od toho, že sú abstraktne splnené podmienky pre následné dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré je oslobodené od dane? Alebo musí mať dodávateľ (v prejednávacom prípade prepravujúce bulharské podniky B a K) konkrétne možnosť „dovoľávať sa“ oslobodenia od dane?

46. V prípade abstraktného posúdenia subjektívne úmysly tretích osôb nie sú podstatné. V prípade konkrétného posúdenia by sa však dodatočne vyžadovalo, aby ten, v koho prospech deklarant ako zástupca dovozcu uskutočnil dovoz, mal v konkrétnom prípade možnosť využiť aj oslobodenie od dane pri následnom dodaní v rámci Spoločenstva. Pokiaľ sa bulharské podniky (B a K) z dôvodu svojho následného podvodu v oblasti DPH nemôžu dovoľávať oslobodenia od dane pri následnom dovoze v rámci Spoločenstva, odpadne tým aj možnosť oslobodenia od dane pri dovoze vo vzťahu k spoločnosti Vetsch podľa článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH.

47. Je pravda, že vnútroštátny súd vysvetlil, že vo vzťahu k deklarantovi DPH pri dovoze, akým je Vetsch, ktorý nevedel o neskoršom podvode v oblasti DPH svojho objednávateľa a za ktorý zodpovedá, existuje osobitný režim, v ktorom možno žiadať odpustenie tejto dane. Odpustenie DPH pri dovoze však nutne predpokladá jej vznik, takže najprv treba preskúmať ten.

²⁴ Pozri v tejto súvislosti tlačovú správu Európskeho dvora audítorov z 12. decembra 2011 (dostupné na internete: http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_de.doc).

c) Abstraktné posúdenie oslobodenia od dane pri premiestnení tovaru

48. Je otázne, či právo Únie (konkrétne článok 201 smernice o DPH) umožňuje členskému štátu aj to, aby povinnosť zaplatiť DPH vznikla tretej osobe, ktorá sa stala dlžníkom (spoločne a nerozdielne) iba preto, lebo samotná osoba povinná platiť DPH sa dopustila daňového podvodu bez toho, aby o tom tretia osoba (v prejednávacom prípade Vetsch) vedela alebo mala vedieť. Takýto by bol totiž účinok spojenia oslobodenia od dane pri dovoze s oslobodením od dane pri následnom dodaní v rámci Spoločenstva v konkrétnom prípade. V konečnom dôsledku by to predstavovalo zodpovednosť tretej osoby bez ohľadu na zavinenie, ako je stanovená v colnom práve.²⁵

49. Pri podrobnejšej analýze judikatúry Súdneho dvora však vznikajú v tejto súvislosti pochybnosti. Po prvé Súdny dvor už rozhodol, že uplatnenie ciel a uplatnenie DPH nie sú porovnateľné transakcie.²⁶ Konštatovania Súdneho dvora týkajúce sa colného práva preto, na rozdiel od tvrdenia colného úradu na pojednávaní, nemožno nevyhnutne prebrať na účely výkladu smernice o DPH.²⁷

50. Po druhé povinnosť tretej osoby (v prejednávacom prípade deklaranta) zaplatiť daň sa v prejednávacom prípade zakladá na článku 201 smernice o DPH a v každom prípade predstavuje zásah do slobody podnikania podľa článku 16, za určitých okolností aj do vlastníckeho práva podľa článku 17 Charty základných práv. Článok 52 ods. 1 druhá veta Charty v tejto súvislosti vyžaduje, aby bol zásah primeraný. Práva možno preto obmedziť len vtedy, ak je to nevyhnutné a skutočne to zodpovedá cieľom všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Úniou.²⁸

51. Za týchto okolností so smernicou o DPH „nie je [v súlade] potrestanie prostredníctvom zamietnutia tohto práva zdaniteľnej osoby, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení zdaniteľnej osoby, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH“. ²⁹ To svedčí proti konkrétnemu posúdeniu znaku skutkovej podstaty „oslobodený od dane v súlade s článkom 138“.

52. Proti inému výkladu svedčí aj zmysel a účel spojenia oslobodenia od dane pri dovoze s oslobodením od dane pri následnom premiestnení v rámci Spoločenstva.

53. Účel oslobodenia od dane podľa článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH³⁰ spočíva, ako Komisia správne uviedla na pojednávaní, v zjednodušení. Zjednodušenie spočíva v tom, že na základe oslobodenia od dane pri dovoze môže odpadnúť odpočítanie dane, ktoré by inak existovalo vo vzťahu k splatnej DPH pri dovoze [pozri článok 168 písm. e) smernice o DPH]. Tým sa uľahčí cezhraničný pohyb tovaru (v prejednávacom prípade dovoz a následné dodanie v rámci Spoločenstva) v prospech podnikov. Aj tento účel spočívajúci v zjednodušení svedčí o tom, že uprednostniť by sa malo abstraktné posúdenie oslobodenia od dane následného dodania v rámci Spoločenstva.

²⁵ Pozri iba rozsudky zo 17. júla 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, EU:C:1997:370, bod 61), a zo 14. mája 1996, Faroe Seafood a i. (C-153/94 a C-204/94, EU:C:1996:198, bod 114).

²⁶ Rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 56).

²⁷ Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré som predniesla vo veci Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:7, bod 80).

²⁸ Zásadu proporcionality Súdny dvor použil už aj pred nadobudnutím účinnosti Charty – rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 58).

²⁹ Rozsudky z 18. júla 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 41); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 41), a z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 47). V podobnom zmysle rozsudok už z 12. januára 2006, Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 55).

³⁰ Ešte bez ohľadu na rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215).

54. Okrem toho na základe judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa tzv. podvodných transakcií neodpadá dodanie v rámci Spoločenstva (nevyhnutné podmienky sú naďalej splnené). Vedie iba k tomu, že podvodníci (resp. každý, kto o podvode vedel alebo mal vedieť) sa nemôžu dovolávať oslobodenia od dane.³¹

55. Zmysel a účel uvedenej judikatúry Súdneho dvora tiež svedčí v prospech abstraktného posúdenia. Na základe tejto judikatúry sa odpočítanie od dane, resp. oslobodenie od dane, odoprie iba vtedy, keď voči dotknutému podniku možno v konkrétnom prípade vzniknúť osobnú výhradu (vedel o podvode alebo neprijal opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať). Až táto výhrada vedie k tomu, že podnik sa už nemôže odvolávať na právne predpisy, ktoré sú pre neho z daňového hľadiska výhodné.³² V tejto súvislosti Súdny dvor v podobnej veci „Enteco Baltic“ UAB tiež rozhodol, že oslobodenie od dane podľa článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH nemožno odoprieť, ak sa nadobúdateľ dopustil podvodu, o ktorom dovozca nemusel vedieť.³³

56. To isté musí platiť aj pre inú tretiu osobu. Ak je výhrada vylúčená aj voči takejto osobe, potom obmedzenie oslobodenia od dane stanoveného v práve Únie vo vzťahu k deklarantovi (ako zástupcovi dovozcu) podľa mňa ani tu neprichádza do úvahy, aj keď sa prepravca v konkrétnom prípade nemôže dovolávať oslobodenia od dane.

57. Napokon aj základné práva tretej osoby (pozri bod 50) a zásada proporcionality svedčia v prospech abstraktného posúdenia. Podmienenie oslobodenia od dane vo vzťahu k zdaniteľnej osobe neovplyvniteľným (neskorším) správaním tretej osoby je v rozpore so zásadami právnej istoty a proporcionality (pozri v tejto súvislosti bod 51).

58. Keďže spoločnosti Vetsch (ako deklarantovi a zástupcovi dovozcu) v tejto súvislosti nemožno nič vytýkať, môže sa aj naďalej dovolávať oslobodenia od dane pri dovoze. Niečo iné však môže platiť – s výhradou spomínaného kumulačného účinku a účinku nadmernej kompenzácie (k tomu pozri bod 39 a nasl. vyššie) – v prípade B a K, ktorí sa preto v Rakúsku eventuálne nemôžu dovolávať oslobodenia od dane pri dovoze.

d) Subsidiárne: konkrétne posúdenie oslobodenia od dane pri premiestnení tovaru

59. Ak by Súdny dvor naproti tomu dospel k záveru, že na účely oslobodenia od dane pri dovoze je pri osobe zástupcu dovozcu (v prejednávacom prípade Vetsch) podstatné to, či sa osoba, ktorá realizuje následné premiestnenie tovaru v rámci Spoločenstva (v prejednávacom prípade B a K), môže v konkrétnom prípade dovolávať oslobodenia od dane podľa článku 138 smernice o DPH, v tom prípade treba preskúmať, či sú na to splnené podmienky.

31 Pozri v tejto súvislosti vyjadrenia Súdneho dvora Európskej únie: „Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie“ v rozsudku zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 36 a tam citovanú judikatúru), ktorý sa zakladá na rozsudku z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 68).

32 Na tomto mieste chcem ponechať otvorenú otázku, či oslobodenie od dane pri dodaní v rámci Spoločenstva a odpočítanie dane sú skutočne privilégiami, keďže ich cieľom nie je zvýhodnenie oprávneného, ale sú vyjadrením zákonného princípu a nevyhnutnými podmienkami fungovania nepriamej spotrebnej dane (v prejednávacom prípade zdanenie na mieste určenia). Vnútrosystémové predpisy na účely presadenia určitej techniky zdaňovania podľa mňa sotva možno považovať za privilégium.

33 Rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 100).

60. Oslobodenie od dane pri premiestnení tovaru v rámci Spoločenstva by sa muselo vo vzťahu k B a K podľa judikatúry Súdneho dvora odoprieť, ak daňový podvod spáchali sami alebo o ňom vedeli alebo mali vedieť, že sa zúčastňujú na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu v oblasti DPH.³⁴ Ak podľa vnútroštátneho súdu bulharskí príjemcovia v čase dovozu ešte nezamýšľali podvod v oblasti DPH, nejde o taký prípad. V tom čase ešte nezamýšľali spáchať daňový podvod, ani sa v tom čase na takomto podvode vedome nezúčastnili.

61. V tejto súvislosti je rozhodujúca otázka, či neskoršia zmena úmyslu zdaniteľnej osoby môže spätne vylúčiť oslobodenie od dane (resp. možnosť dovoľávať sa oslobodenia od dane). Na túto otázku chcem z viacerých dôvodov odpovedať záporne.

1) Znenie a systematika smernice o DPH

62. Po prvé neskoršie zmeny úmyslu zdaniteľnej osoby v práve týkajúcom sa DPH v zásade nemajú spätné účinky. Vyplýva to napríklad z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa odpočítania dane. Odpočítanie dane napríklad nezaniká spätne, ak sa plánovaná podnikateľská činnosť zastaví ešte pred jej začatím (neúspešné podnikanie). Práve naopak, v prípade výdavkov, ktoré vznikli v súvislosti s prípravou ekonomickej činnosti, možno odpočítanie dane uplatniť aj vtedy, ak spustenie ekonomickej činnosti stroskotá a nedôjde k zamýšľaným zdaniteľným transakciám.³⁵ Ani zmenené posúdenie výšky sadzby dane a príslušný dodatočný výkaz o dani podľa najnovšej judikatúry Súdneho dvora nevedú k odpočítaniu dane so spätným účinkom,³⁶ ale k odpočítaniu dane *ex nunc*.

63. Článok 63 a vo vzťahu k premiestneniu tovaru článok 68 smernice o DPH pri určení vymeriavacieho základu v rámci presného posúdenia na účely vzniku dane tiež vychádzajú z okamihu poskytnutia plnenia. Tento okamih je preto rozhodujúci na účely posúdenia oslobodenia od dane, miesta plnenia alebo sadzby dane. Súdny dvor to nedávno opäť vysvetlil vo veci Kollroß a Wirtl.³⁷ Skutkové okolnosti odôvodňujúce vykonanie úpravy podľa článku 184 a nasl. smernice o DPH rovnako vychádzajú z opravy z dôvodu zmeny okolností *ex nunc*.

64. Napokon DPH je stanovená ako nepriama daň presunutá na občianskoprávnu zmluvnú stranu. Predpokladom toho je v zásade požiadavka, aby suma DPH, ktorá má byť presunutá, bola presne určená v čase plnenia, a nie stanovená až spätne.³⁸

2) Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa „podvodných“ transakcií

65. Súdny dvor okrem toho vo svojej judikatúre predpokladá, že sa zdaniteľná osoba zúčastňuje na transakcii, ktorá je „súčasťou“ podvodu v oblasti DPH. Ak v okamihu dovozu a v okamihu premiestnenia tovaru ešte nebol zamýšľaný podvod v oblasti DPH, v tom prípade nemožno hovoriť o účasti na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu v oblasti DPH. V tomto okamihu z dôvodu neexistencie úmyslu páchatel'a neexistuje súvislosť so (zamýšľaným) daňovým podvodom.

³⁴ Rozsudky z 18. júla 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 40), a zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 38 a 39 a tam citovaná judikatúra).

³⁵ Rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, bod 24); z 29. februára 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17), a z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

³⁶ Rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 43), a z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 50) (až po oprave faktúry boli splnené hmotnoprávne a procesnoprávne podmienky na odpočítanie dane). V tomto zmysle návrhy, ktoré som predniesla vo veci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 53 a nasl.).

³⁷ Rozsudok z 31. mája 2018, Kollroß a Wirtl (C-660/16 a C-661/16, EU:C:2018:372, bod 48).

³⁸ Spätný účinok na základe neskoršieho podvodu nakoniec tiež zamietnutý: rozsudok z 31. mája 2018, Kollroß a Wirtl (C-660/16 a C-661/16, EU:C:2018:372, bod 48).

66. Doterajšia judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa tzv. podvodných transakcií navyše zjavne vychádza zo situácií, v ktorých – na rozdiel od situácie v prejednávanom prípade – bol podvod v oblasti DPH zamýšľaný od začiatku. Týka sa v podstate oblasti organizovanej (spravidla cezhraničnej) trestnej činnosti.

67. V tejto súvislosti existencia dokonaného alebo zamýšľaného podvodu, a tým možnosť vytýkať samotné správanie v okamihu dodania (v prejednávanom prípade premiestnenia tovaru), predstavuje rozhodujúci prvok na účely odopretia oslobodenia od dane a/alebo odpočítania dane vo vzťahu k daným subjektom (a všetkým „spolupáchatelom“ t. j. všetkým, ktorí o tom vedeli alebo mali vedieť³⁹).

3) Dostatočná náprava škody v Bulharsku

68. Škoda, ktorá neskôr vznikla v Bulharsku v dôsledku nezaplatenia DPH, bola napokon kompenzovaná príslušným daňovým výmerom a môže byť sankcionovaná prostredníctvom bulharského trestného práva.

69. „Infikovanie“ premiestnenia tovaru oslobodeného od dane v Rakúsku so spätnou účinnosťou – v súlade s názorom Komisie – nie je vhodné, ani potrebné (a teda ani primerané) na účely odstránenia škody vzniknutej v Bulharsku. Ako Súdny dvor uviedol už na inom mieste, tieto príjmy patria v zmysle zásady teritoriality členskému štátu miesta konečnej spotreby.⁴⁰ Ako správne zdôraznila aj Komisia, v prejednávanom prípade bolo týmto štátom Bulharsko, a nie Rakúsko.

70. Aj v prípade konkrétneho posúdenia oslobodenia od dane premiestnenia tovaru v rámci Spoločenstva by preto išlo o dodanie oslobodené od dane, takže aj dovoz realizovaný spoločnosťou Vetsch podľa článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH je oslobodený od dane a zostáva oslobodený od dane aj napriek neskoršiemu podvodu B a K.

VI. Návrh

71. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby na obe otázky v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý predložil Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko), odpovedal spoločne takto:

Článok 143 ods. 1 písm. d) v spojení s článkom 138 smernice 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že odkaz na oslobodenie od dane podľa článku 138 sa vzťahuje iba na jeho abstraktnú existenciu. Odopretie oslobodenia od dane pri dovoze vo vzťahu k deklarantovi DPH pri dovoze preto neprichádza do úvahy, ak len príjemca tovaru vedel alebo mal vedieť, že premiestnením tovaru v rámci Spoločenstva sa zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu v oblasti DPH.

³⁹ Rozsudky z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94); z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48); zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39); z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

⁴⁰ Rozsudok z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 37).