

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 11. januára 2007¹

I — Úvod

1. Predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania sú otázky výkladu šiestej smernice DPH², pokiaľ ide o podmienky, ktoré musia spĺňať dôkazy predkladané na účely oslobodenia od dane pri dodávkach v rámci Spoločenstva. Tieto otázky úzko súvisia s otázkami, ktoré nastoľujú veci Teleos a i. (C-409/04) a Twoh International (C-184/05), v ktorých dnes rovnako prednášam návrhy.

Limburg an der Lahn (ďalej len „odporca“) týka priznania daňového oslobodenia pri dodávke v rámci Spoločenstva. K tejto dodávke nesporne došlo, ale navrhovateľ o nej nepredložil v potrebnom čase účtovný dôkaz požadovaný vnútroštátnym právom, hoci vedel, že išlo o dodávku v rámci Spoločenstva.

II — Právny rámec

A — Právo Spoločenstva

2. V prejednávanej veci sa konanie vo veci samej vedené pred Bundesfinanzhof medzi navrhovateľom Albert Collée, ktorý koná ako univerzálny právny nástupca Collée KG (ďalej len „navrhovateľ“), proti Finanzamt

3. Smernica 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 hranice³ zaviedla do šiestej smernice novú

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Šiesta smernica 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, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) (ďalej len „šiesta smernica“).

3 — Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160.

hlavu XVIa [prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi (články 28a až 28m)]. Tieto ustanovenia sú stále uplatniteľné, pretože zdanenie dodávok tovarov medzi podnikmi až doposiaľ nebolo predmetom definitívnej úpravy obchodu medzi členskými štátmi. ...“

4. Podľa znenia článku 28c A šiestej smernice dodávka tovaru medzi dvomi členskými štátmi je oslobodená od DPH. Ustanovenie znie v častiach, ktoré sú relevantné, takto:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovujú na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5 a článku 28a ods. 5 písm. a), expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom, ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru.

5. Článok 22 šiestej smernice upravuje formality uložené platiteľovi dane a v znení uplatniteľnom na prejednávajúcu vec⁴ uvádza:

„2. a) Každá zdaniteľná osoba bude udržiavať účty dostatočne podrobné pre daň z pridanej hodnoty, aby mohli byť použité a prehliadnuté daňovou autoritou [daňovým orgánom — *neoficiálny preklad*].

...

3. a) Každá zdaniteľná osoba musí vydať faktúru, alebo iný dokument slúžiaci ako faktúra s ohľadom na tovar alebo

⁴ — Pozri článok 28h v znení zavedenom smernicou 91/680 a zmenený a doplnený smernicou Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224).

služby, ktoré dodala alebo poskytla inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe. Každá zdaniteľná osoba musí taktiež vydať faktúru alebo dokument slúžiaci ako faktúra s ohľadom na dodávky tovaru referovaného v článku 28b B ods. 1 a s ohľadom na tovar dodaný podľa podmienok stanovených v článku 28c A. Zdaniteľná osoba musí udržiavať kópiu každého vydaného dokumentu.

c) Daňové priznanie musí taktiež udávať:

— na jednej strane celkovú hodnotu mínus hodnotu dane z pridanej hodnoty [bez dane z pridanej hodnoty — *neoficiálny preklad*] dodávok tovaru, referovaného v článku 28c (A), na ktorú sa daň stane uplatniteľná [splatná — *neoficiálny preklad*] počas obdobia.

...

— ...

4. a) Každá zdaniteľná osoba musí predložiť priznanie k dani do stanoveného časového limitu, určeného členskými štátmi. ...

6. ...

b) Priznanie k dani musí podávať všetky informácie potrebné pre kalkuláciu dane, ktorá sa stane uplatniteľná [ktorá sa stane splatnou — *neoficiálny preklad*] a odpočty, ktoré sa majú zahrnúť tam, kde sú uplatniteľné a pokiaľ sa to považuje ako nevyhnutné pre stanovenie základu daňovej povinnosti, celková hodnota transakcií [plnení — *neoficiálny preklad*] ohľadne tejto dane a odpočty a hodnota každej oslobodenej transakcie.

b) každá zdaniteľná osoba evidovaná na účely dane z pridanej hodnoty predloží tiež súhrnný prehľad nadobúdateľov s identifikačným číslom na daň z pridanej hodnoty, ktorým dodala tovary za podmienok uvedených v článku 28c A písm. a) a d).

7. ...

8. Členské štáty môžu uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso [pre správny výber — *neoficiálny*

preklad] dane a pre prevenciu proti úniku, podmienené požiadavkami rovnakého zaobchádzania domácich transakcií a transakcií uskutočnených [pričom sa však musí rovnako zaobchádzať s tuzemskými plneniami a plneniami uskutočnenými — *neoficiálny preklad*] medzi členskými štátmi a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi členskými krajinami nezadajú vznik formalít spojených s prechodom hraníc.“

B — Vnútroštátne právo

6. Podľa paragrafu 4 ods. 1 písm. b) nemeckého zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) (ďalej len „UStG“) sú dodávky v rámci Spoločenstva patriace medzi plnenia uvádzané v paragrafe 1 ods. 1 bode 1 toho istého zákona oslobodené od DPH.

7. Paragraf 6a ods. 1 UStG definuje dodávku v rámci Spoločenstva a vo svojom odseku 3 obsahuje toto pravidlo dôkazu:

„Podnikateľovi prislúcha preukázať splnenie podmienok podľa odsekov 1 a 2. Spolkové ministerstvo financií môže so súhlasom Bundesrat (Spolkovej rady) stanoviť vyhláškou, ako má podnikateľ predložiť dôkaz.“

8. Vyhláškou podľa paragrafu 6a ods. 3 druhej vety je nemecká vykonávacía vyhláška k dani z obratu (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) (ďalej len „UStDV“). Táto vyhláška vo svojom paragrafe 17a upresňuje požiadavky, ktoré musia spĺňať dôkazy preukazujúce dodávku v rámci Spoločenstva v prípade zasielania a transportu:

„1. V prípade dodávky v rámci Spoločenstva (paragraf 6a ods. 1 zákona) musí podnikateľ, na ktorého sa táto vyhláška uplatňuje dôkazmi preukázať, že on sám, alebo nadobúdateľ prepravil, alebo zaslal predmet dodávky na zvyšok územia Spoločenstva. To musí z dôkazov vyplývať jasne a spôsobom, ktorý je možné ľahko overiť.

2. Ak podnikateľ alebo nadobúdateľ prepravuje predmet dodávky na zvyšok územia Spoločenstva, preukáže to týmto dôkazom:

(1) kópiou faktúry (paragraf 14 a paragraf 14a zákona);

(2) dokladom obvyklým v obchodnom styku, z ktorého vyplýva miesto určenia, najmä dodacím listom;

(3) potvrdením o prevzatí vydaným nadobúdateľom alebo osobou ním poverenou, a

(2) meno a adresu osoby poverenej nadobúdateľom pri dodávke v maloobchode alebo maloobchodným spôsobom;

(4) ak je predmet dodávky prepravovaný nadobúdateľom, vyhlásením nadobúdateľa alebo osoby ním poverenej o preprave predmetu dodávky na zvyšok územia Spoločenstva.“

(3) odvetvie činnosti alebo povolanie nadobúdateľa;

9. Navyše paragraf 17c ods. 1 UStDV stanovuje povinnosť preukázať dodávku v rámci Spoločenstva prostredníctvom účtovníctva:

(4) obvyklé označenie a množstvo predmetu dodávky, alebo druh a objem iného plnenia porovnateľného s dodávkou vykonaného na základe zmluvy o dielo;

„1. V prípade dodávky v rámci Spoločenstva musí podnikateľ, na ktorého sa uplatňuje táto vyhláška, preukázať pomocou účtovných dokladov, že podmienky oslobodenia od dane sú splnené vrátane identifikačného čísla nadobúdateľa pre daň z obratu podľa paragrafu 17c ods. 1 druhej vety UStDV. Splnenie týchto podmienok musí jasne vyplývať z účtovníctva a byť ľahko overiteľné.

(5) deň dodávky alebo iného plnenia porovnateľného s dodávkou vykonaného na základe zmluvy o dielo;

2. Podnikateľ musí riadne zaznamenávať tieto údaje:

(6) dohodnutú odmenu alebo v prípade zdanenia pri prijatí odmeny, prijatú odmenu a deň prijatia odmeny;

(1) meno a adresu nadobúdateľa;

(7) druh a objem spracovania alebo opracovania pred prepravou alebo zaslaním na iné územie Spoločenstva (paragraf 6a ods. 1 druhá veta UStG);

- (8) prepravu alebo zaslanie na iné územie Spoločenstva;
- (9) miesto určenia na inom území Spoločenstva.
12. Kvôli získaniu provízie od A-AG zapojila GmbH do transakcií obchodníka s motorovými vozidlami S, so sídlom v blízkom okolí v Nemecku, ktorý vyhlásil, že je za odplatu ochotný formálne nakupovať predvádzacie vozidlá a predávať ich následne B. S teda vystavil pre GmbH čisté faktúry, ktoré slúžili na zasielanie faktúr vystavených v mene S týkajúcich sa dodávky predvádzacích vozidiel pre B. Vo svojich priznaniach týkajúcich sa dane z obratu za mesiace júl, august a september 1994 S uviedol ako zaplatenú DPH sumu 152 730 DEM, ktorú mu vyúčtovala GmbH.

...“

III — Skutkový stav a prejudiciálne otázky

10. Obchodná spoločnosť Collée bola mater-skou spoločnosťou spoločnosti GmbH so sídlom v Nemecku, ktorá predávala vozidlá ako schválený koncesionár akciovej spoločnosti A-AG. Spoločnosť GmbH mala právo na províziu od spoločnosti A-AG iba za predaj zákazníkom so sídlom v jej okolí.

11. Na jar 1994 GmbH uzavrela s belgickým automobilovým koncesionárom B písomnú zmluvu o predaji týkajúcu sa 20 predvádzacích vozidiel za celkovú cenu 1 018 200 DEM. B uhradil kúpnu cenu po odpočítaní nákladov a po tom, čo GmbH prijala platbu, prevzal vozidlá.

13. V nadväznosti na osobitnú kontrolu vykonanú v októbri 1994 odporca odoprel S nárok na odpočet s odôvodnením, že S vystupoval iba ako „nastrčená osoba“. Navrhovateľ, ktorý najprv považoval toto plnenie za zdaniteľné tuzemské plnenie, sa o výsledku kontroly vykonanej u S dozvedel 15. novembra 1994 a zrušil účtovné zápisy, ktoré sa ho týkali, a zaúčtoval príjmy na účet „oslobodené dodávky v rámci Spoločenstva“. Následne preniesol toto plnenie do svojho predbežného priznania k dani z obratu za november roku 1994.

14. Opravným platobným výmerom z 12. februára 1998 týkajúcim sa dane

z obratu za rok 1994, Finanzamt zvýšil zdaniteľný obrat navrhovateľa o 1 018 200 DEM. Navrhovateľovi však bolo odmietnuté daňové oslobodenie pre dodávku vozidiel pre B z dôvodu, že potrebné zápisy neboli vykonané priebežne a bezodkladne po každom plnení.

odôvodnením, že zdaniteľná osoba nepredložila na tento účel v potrebnom čase predpísaný účtovný doklad?

15. Odvolanie a žaloba podaná navrhovateľom neboli úspešné. V opravnom prostriedku „Revision“ navrhovateľ navrhuje zmeniť nový platobný výmer z roku 1998 tak, aby vykonané plnenia za sumu 1 018 200 DEM boli považované za oslobodené. Na podporu svojho návrhu sa v podstate dovoľáva toho, že hoci na začiatku daňovej kontroly vykonanej u S ešte neboli zo strany GmbH vystavené žiadne faktúry pre B, z účtovných dokladov, ako aj z pohybov na bankovom účte však jasne vyplýva, že sa uskutočnila dodávka v rámci Spoločenstva pre B.

2. Závisí odpoveď na túto otázku od toho, či zdaniteľná osoba najprv vedome zatajila uskutočnenie dodávky v rámci Spoločenstva?

IV — Právne posúdenie

16. Bundesgerichtshof teda položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

1. Smie daňový orgán odmietnuť oslobodiť dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybne uskutočnila, s jediným

17. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či nedodržanie určitej formálnej podmienky zdaniteľnou osobou — v prejednávanej veci predloženia účtovného dokladu v potrebnom čase — môže mať za dôsledok odmietnutie oslobodiť od dane dodávku v rámci Spoločenstva. Druhá otázka, ktorá túto prvú otázku upresňuje, smeruje k tomu, či je potrebné zobrať do úvahy inú skutkovú okolnosť — a to tú, že zdaniteľná osoba najprv vedome zatajila uskutočnenie dodávky v rámci Spoločenstva. Druhá otázka teda upresňuje prvú otázku a je s ňou úzko spojená. Obe prejudiciálne otázky, ktoré

predložil Bundesfinanzhof, je teda potrebné skúmať spoločne.

18. Bundesfinanzhof chce najprv vedieť, či šiestej smernici odporuje prístup vnútroštátnych daňových orgánov spočívajúci v odmietnutí daňového oslobodenia — nesporne uskutočnenej — dodávky v rámci Spoločenstva z jediného dôvodu, a to oneskoreného predloženia účtovného dokladu o jej vykonaní.

19. Zásada oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane je zakotvená v článku 28c A písm. a) šiestej smernice. Hlavnou myšlienkou je, že počas prechodného obdobia platného pre daň z obratu Spoločenstva, sa má DPH vyberať ako spotrebná daň v členskom štáte miesta konečnej spotreby (zásada krajiny určenia). Aby sa zamedzilo dvojitému zdaneniu, má sa dodávka v rámci Spoločenstva zodpovedajúca nadobudnutiu v rámci Spoločenstva oslobodiť v krajine pôvodu.⁵

20. Šiesta smernica však v tejto súvislosti neobsahuje žiadne osobitné upresnenia o dôkaze, ktorý má predložiť zdaniteľná

osoba na preukázanie existencie dodávky v rámci Spoločenstva.⁶ Článok 22 uvádza iba niekoľko všeobecných údajov o účtovníctve zdaniteľných osôb, fakturácii a daňových priznaniach. Zvyšok článku 22 ods. 2 ponecháva členským štátom možnosť „uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso [pre správny výber — *neoficiálny preklad*] a pre prevenciu proti úniku“.

21. Členské štáty navyše oslobodia dodávku v rámci Spoločenstva podľa článku 28c A „za podmienok, ktoré samy stanovia na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu“.

22. Článok 28c A a článok 22 ods. 8 teda uvádzajú iba ciele a ponechávajú na členských štátoch, aby bližšie definovali podmienky, ktoré musia spĺňať formalizácie dokazovania vo vzťahu k dodávkam oslobodeným od DPH.

23. Hlavnou myšlienkou je, že šiesta smernica úplne neharmonizuje systémy DPH

5 — Rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227, bod 29, a body 24 a 25 návrhov, ktoré som predniesla v uvedenej veci 10. novembra 2005. Pozri rovnako návrhy, ktoré prednášam dnes vo veci Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 29.

6 — Pozri v tomto zmysle tiež uznesenie z 3. marca 2004, Transport service, C-395/02, Zb. s. I-1991, body 27 a 28, a rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 90 a 91.

členských štátov. Jej cieľom je skôr „stanoviť jednotný základ dane, ktorý má zabezpečiť neutralitu systému“⁷. Ako už Súdny dvor konštatoval vo svojom rozsudku BP Soupergaz, členské štáty disponujú „pri vykonávaní niektorých ustanovení šiestej smernice... pomerne širokým manévrovacím priestorom“⁸. V návrhoch, ktoré boli prednesené vo veci Molenheide a vo veci Schmeink & Cofreth generálny advokát Fennelly uviedol, že „členské štáty sú vo všeobecnosti zodpovedné za správu systému DPH v celom jeho rozsahu“⁹.

24. Pri prijatí opatrení na vykonanie ustanovení o systéme DPH sú členské štáty viazané nielen cieľmi článku 28c A a článku 22 ods. 8 šiestej smernice, ale tiež zásadou proporcionality. Súdny dvor nedávno opakovane v rozsudku Halifax zdôraznil, že „opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať v zmysle článku 22 ods. 8 šiestej smernice s cieľom zabezpečiť správne vyrubenie a výber dane a predchádzanie daňovým podvodom, nemajú samy osebe

ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov“¹⁰.

25. V uvedenom rozsudku Súdny dvor pokračuje tým, že uvádza, že opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať, sa „nesmú... používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného legislatívou Spoločenstva v tejto oblasti“¹¹. Daňová neutralita by bola ohrozená, ak by došlo k dvojitému zdaneniu dodávky, odmietnutím oslobodenia plnenia ako dodávky v rámci Spoločenstva a jej zdanením rovnako v krajine určenia plnenia ako plnenia zodpovedajúceho nadobudnutiu v rámci Spoločenstva.¹²

26. Pokiaľ ide o konkrétne uplatnenie zásady proporcionality, posúdenie zlučiteľnosti vnútroštátnych opatrení s právom Spoločenstva prislúcha vnútroštátnemu súdu, keďže Súdny dvor je príslušný iba na to, aby poskytol výklad práva Spoločenstva, ktorý

7 — Rozsudok z 18. decembra 1997, Molenheide, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 42.

8 — Rozsudok zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 34.

9 — Návrhy z 20. marca 1997 vo veci Molenheide a i., už citované v poznámke pod čiarou 7, bod 41, a návrhy z 13. apríla 2000 vo veci Schmeink & Cofreth, C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 18.

10 — Rozsudok Halifax a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 92. Pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o právo na odpočet, tiež rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfriša a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 52, a Molenheide a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 48, ako aj, pokiaľ ide o článok 21 ods. 3 šiestej smernice, rozsudok z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, bod 29.

11 — Rozsudok Halifax, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 92.

12 — Pozri rozsudok EMAG Handel Eder, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 29, ako aj body 24 a 25 návrhov, ktoré som predniesla v uvedenej veci.

vnútroštátnemu súdu umožňuje posúdiť takúto zlučiteľnosť.¹³

k dodávke v rámci Spoločenstva došlo, bola jasne preukázaná.

27. Nemecký právny poriadok v paragrafe 17a a paragrafe 17c UStDV stanovuje, že podmienky existencie dodávky v rámci Spoločenstva musia vyplývať „jasne a spôsobom, ktorý je možné ľahko overiť“ z účtovných dokladov, ako aj z účtovníctva. Podľa judikatúry Bundesfinanzhof k paragrafu 13 ods. 1 druhej vete UStDV, ktorá definuje podmienky, ktorým musí zodpovedať dôkaz o dodávke vyvezenej do tretej krajiny a obsahujúcej formuláciu zodpovedajúcu paragrafu 17a a paragrafu 17c UStDV, je tieto požiadavky potrebné chápať tak, že záznamy majú byť v účtovníctve vykonané „priebežne a bezodkladne po každom plnení“.

28. V prejednávanej veci navrhovateľ najprv dodávky vykonané v júli, auguste a septembri 1994 zapísal do účtovníctva ako tuzemské plnenia. V novembri 1994, teda asi dva mesiace po poslednej dodávke, boli zmenené na dodávky v rámci Spoločenstva, oslobodené od dane a uvedené ako také v predbežnom priznaní k dani z obratu za november 1994. S odkazom na to, že záznamy požadované na oslobodenie od dane neboli vykonané priebežne, Finanztamt odoprel navrhovateľovi oslobodenie od dane, hoci skutočnosť, že

29. Nemecká vláda v tejto súvislosti uvádza, že požiadavky stanovené vnútroštátnym právom na účtovné doklady a účtovníctvo na to, aby mohli slúžiť ako dôkaz, vyhovujú zásade proporcionality. Právo na oslobodenie od dane pri dodávke v rámci Spoločenstva nie je tým systematicky spochybňované. Účtovné doklady stanovené v paragrafe 17 a nasl. UStDV sledujú cieľ, ktorý je výslovne uvedený v článku 28c A šiestej smernice, a to spoľahlivý a čo možno najjednoduchší výber daní a boj proti zneužívaniu daňového systému. Podľa názoru nemeckej vlády sú paragrafy 17a až 17c UStDV rovnako potrebné na sledovanie tohto cieľa, konkrétne na zabránenie podvodom s DPH nazývaným „kolotoč“. Pritom je irelevantné, či je dodávka nepochybne dodávkou v rámci Spoločenstva, alebo nie je.

30. V tejto súvislosti je potrebné hneď na úvod poznamenať, že v prejednávanej veci nejde o samotný výklad ustanovení smernice vo vzťahu k pravidlám stanoveným paragrafmi 17a až 17c UStDV. To, čo je sporným, je skôr judikatúra a administratívna prax, podľa ktorých musí byť dodávka v rámci Spoločenstva zaznamenaná do účtovníctva „priebežne a bezodkladne“.

13 — Pozri najmä rozsudky z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 19, a Molenheide a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 49.

31. Ako vyplýva z článku 22 ods. 8 a článku 28c A šiestej smernice, je legitímne, aby členské štáty vyžadovali dôkaz, ktorý by sa časovo zhodoval s plnením, s cieľom zabezpečenia presného výberu dane a zabránenia podvodu.¹⁴ Členské štáty totiž môžu stanoviť primeranú ochranu proti poškodzovaniu daňových príjmov, pričom im je umožnené stanoviť formálne požiadavky vrátane povinností časovej povahy na boj proti daňovým podvodom alebo „kolotočovým“ podvodom s DPH.

32. Relevantnou nie je potreba skúmať, či zákon prípadne môže stanoviť konkrétne lehoty, v rámci ktorých majú byť predložené účtovné doklady a účtovníctvo, aby mohli slúžiť ako dôkaz s cieľom umožnenia efektívneho výberu dane na jednej strane a zabezpečenia právnej istoty na druhej strane.

33. Sporná vnútroštátna právna úprava v skutočnosti nestanovuje žiadnu lehotu. Ustanovenia paragrafov 17a a 17c UStDV sa obmedzujú na vágne určenie, že podmienky oslobodenia musia z dôkazov alebo účtovníctva vyplývať „jasne a spôsobom, ktorý je možné ľahko overiť“. Judikatúra

Bundesfinanzhof venovaná výkladu týchto pojmov uvádzajúca, že túto formuláciu je potrebné chápať ako časovú povinnosť a že požadované záznamy musia byť vykonané „priebežne a bezodkladne po každom plnení“, si sama vyžaduje výklad.

34. To samo osebe predstavuje problém vzhľadom na zásadu právnej istoty uznanú právom Spoločenstva, ktorú podľa judikatúry Súdneho dvora musia členské štáty pri prebratí smerníc dodržiavať.¹⁵ Súdny dvor okrem toho v rozsudku Halifax zdôraznil, že požiadavka právnej istoty platí mimoriadne prísne, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže obsahovať finančné náklady.¹⁶

35. Na druhej strane dokonca aj ustanovenia, ktoré určujú konkrétne lehoty, musia v zásade umožňovať, aby mohli byť v účtovníctve zohľadnené dodatočne vykonané zmeny kvalifikácie dodávky v rámci Spoločenstva. Opravy takejto povahy totiž môžu byť diktované dôvodmi nezávislými od vôle zdaniteľnej osoby. Nemusia tiež nevyhnutne

14 — Rozsudok Gabalfrisa, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 52.

15 — Rozsudok Federation of Technological Industries a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 29.

16 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 72.

sťažovať alebo ohrozovať výber dane. Najmä, ak sú lehoty krátke, výnimky, opravy alebo podobné ustanovenia môžu zabezpečiť, že skutočná dodávka v rámci Spoločenstva ešte môže byť za takúto dodávku uznaná neskoršou zmenou v účtovníctve.

36. Absencia ustanovenia o výnimke by právo na oslobodenie, ktoré šiesta smernica chce priznávať dodávkam v rámci Spoločenstva z dôvodov zohľadnenia zásady daňovej neutrality, podstatne redukovala. Rovnako v prípade dodávky kvalifikovanej oneskorene ako dodávka v rámci Spoločenstva platí konštatovanie, ktoré vyslovil generálny advokát Fennelly po preskúmaní možnosti opraviť DPH nedôvodne uvedenú na faktúrach týkajúcich sa plnení, ktoré neboli nikdy vykonané, že „so zásadou neutrality DPH by bolo nezlučiteľné, ak by vnútroštátne právo neuvádzalo ustanovenie o oprave“¹⁷.

37. Pokiaľ právna úprava nestanovuje konkrétne lehoty ani možnosti neskoršieho vykonania zmien, musí sa pri uplatnení paragrafu 17a a paragrafu 17c UStDV zakaždým overiť, či je zákaz meniť neskôr kvalifikáciu dodávky primeraný.

38. V tejto súvislosti je potrebné overiť, ako to dôvodne uvádza Komisia, či ide alebo nejde o dodávku v rámci Spoločenstva. V prvom prípade šiesta smernica stanovuje v zásade oslobodenie, zatiaľ čo v druhom prípade je zásadou zdanenie. Vo veci Transport Service NV Súdny dvor logicky určil, že „prislúcha vnútroštátnemu súdu, aby určil, či predmetná dodávka zodpovedá týmto podmienkam. Ak je tomu tak, predmetná dodávka nepodlieha žiadnej DPH“¹⁸. Tento princíp nemožno obísť iba formálnymi požiadavkami členských štátov. Možno sa od neho odchyliť iba vtedy, ak je to nevyhnutné na dosiahnutie cieľov stanovených v relevantných predpisoch právnej úpravy Spoločenstva. Nemožno teda súhlasiť s nemeckou vládou v jej názore, že ak nebol v potrebnom čase predložený účtovný dôkaz, je irelevantné, že k dodávke v rámci Spoločenstva skutočne došlo.

39. Ak sa preukáže, že ide o dodávku v rámci Spoločenstva, oslobodenie možno odmietnuť v prípade porušenia formalít predpísaných vnútroštátnou právnou úpravou, ak prispievajú k cieľom sledovanej smernicou,

17 — Návrhy vo veci Schmeink & Cofreth, už citované v poznámke pod čiarou 9, bod 20.

18 — Uznesenie vo veci Transport service, už citované v poznámke pod čiarou 6, bod 19.

a to zabrániť daňovým podvodom, vybrať presne daň a uplatniť správne a jednoducho podmienky oslobodenia. Navyše, formálne požiadavky nemôžu ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov.

40. V prejednávanej veci je preto potrebné skúmať, či oneskorenie s predložením dôkazu má dôsledky na efektívnosť výberu dane, alebo či sa vysvetľuje manipuláciami, ktoré by mohli akýmkoľvek spôsobom sťažiť výber dane. Na dosiahnutie cieľov výslovne uvedených v článku 28c A a článku 22 ods. 8 šiestej smernice však naopak nie je potrebné, aby bolo oslobodenie od dane odmietnuté systematicky v každom prípade, keď bol účtovný dôkaz predložený oneskorene.

41. Ak uskutočnenie dodávky v rámci Spoločenstva možno bez pochybností konštatovať, hoci požadovaný účtovný dôkaz nebol predložený v lehote, je potrebné zohľadniť zásadu oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva podľa šiestej smernice a uplatniť oslobodenie. Na odmietnutie oslobodenia je vždy potrebný — okrem porušenia formálnych podmienok stanovených judikatúrou a administratívnou praxou — ďalší dôvod založený na zásadách šiestej smernice, ktorý môže spočívať najmä v skutočnosti, že omeškanie postihujúce predloženie účtovného dokladu neumožnilo alebo jednoducho sťažilo správny výpočet alebo výber dane.

42. Z toho zároveň vyplýva odpoveď na druhú otázku, ktorou sa vnútroštátny súd pýta, či má skutočnosť, že zdaniteľná osoba najprv vedome zatajila uskutočnenie dodávky v rámci Spoločenstva, vplyv na odpoveď na otázku.

43. Tieto úvahy vedú k domnienke, že v súlade s ustanoveniami šiestej smernice týkajúcimi sa oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva, sú podstatnými dôvodmi, ktoré vysvetľujú oneskorené predloženie dôkazu a dôsledky, ktoré toto oneskorenie má na presný výber dane. Je to vnútroštátny súd, komu prislúcha overiť a posúdiť tieto dôvody v prejednávanej veci. Skutočnosť, že zdaniteľná osoba chcela najprv formálne zapojiť sprostredkovateľa v tuzemsku a že k dodávke v rámci Spoločenstva nedošlo bezprostredne, ale až po opätovnom predaji vykonanom následne, nie je sama osebe rozhodujúca.

44. To potvrdzujú konštatovania, ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku Schmeink & Cofreth v súvislosti s neskoršou opravou nedôvodne účtovanej DPH. Súdny dvor tu uviedol: pokiaľ „vystaviteľ faktúry včas úplne odstránil nebezpečenstvo straty daňových príjmov, zásada neutrality DPH si vyžaduje, aby nedôvodne fakturovaná DPH mohla byť

opravená bez toho, aby takáto oprava mohla byť členskými štátmi podriadená dobromyseľnosti vystaviteľa predmetnej faktúry... požiadavka, aby vystaviteľ faktúry preukázal svoju dobrú vôľu, keď včas úplne odstránil nebezpečenstvo zníženia daňových príjmov, nie je potrebná na zabezpečenie výberu DPH a predchádzanie daňovým podvodom.“¹⁹

45. Tieto argumenty možno preniesť na plnenie, ktoré neskoršie podlieha režimu dodávky v rámci Spoločenstva a zmene vykonanej v tomto zmysle v účtovníctve. Pokiaľ by skutočnosť, že zdaniteľná osoba sa úmyselne alebo neúmyselne odklonila od správnej kvalifikácie plnenia, mala dôsledky na jeho uznanie za dodávku v rámci Spoločenstva, plnenie by prípadne nepoživalo oslobodenie ani vtedy, ak by konanie zdaniteľnej osoby v konečnom dôsledku neohrozilo výber dane. Odmietnutie oslobodenia od dane by sa tak stalo sankčným prostriedkom za počiatočné zatajenie dodávky v rámci Spoločenstva, čo by išlo nad rámec legitímneho cieľa formálnych požiadaviek.

46. Ako už bolo povedané, posúdiť prejednávajúcu vec z tohto pohľadu so zohľadnením všetkých relevantných okolností prislúcha

vnútroštátnemu súdu. V súlade s tým, čo už bolo povedané, musí najmä overiť, či skutočnosť, že účtovný dôkaz nebol predložený v potrebnom čase vytvára hrozbu sťaženia výberu dane.

47. Význam v tomto smere môže mať najmä skutočnosť, že preukázanie plnenia môže byť časom stále viac zložitejšie. Naopak, čím sú kratšie časové intervaly, tým podstatnejšia je ešte možnosť zohľadniť neskoršie zmeny. V rámci skúmania prejednávanej veci môže okrem toho byť zohľadnená časť zodpovednosti za oneskorenie s predložením účtovného dokladu na strane samotnej zdaniteľnej osoby.

48. Prejednávaná vec vykazuje tú zvláštnosť, že využitie „nastrčenej osoby“ nemalo súvislosť s prípadným daňovým podvodom, ale malo slúžiť na získanie provízie²⁰. Na rozdiel od typických prípadov nešlo o predstieranie dodávky v rámci Spoločenstva, ku ktorému vôbec nedošlo²¹, ale — z dôvodov z daňového

19 — Rozsudok z 19. septembra 2000, C-454/98, Zb. s. I-6973, body 58 a 60.

20 — Zmluva o obchodnom zastúpení nestanovovala iste žiadne právo na túto províziu, ale v každom prípade nie je dosť jasné, v akom rozsahu predmetné klauzuly zmluvy boli v tom čase v súlade s predpismi hospodárskej súťaže.

21 — Pozri v súvislosti s takýmto prípadom návrhy vo veci Teleos a i., už citované v poznámke pod čiarou 5.

hľadiska irelevantných — zatajenie existencie takejto dodávky. Pri celkovom posúdení plnení by zapojenie „nastrčenej osoby“ nemalo žiadny vplyv na sumu daňových príjmov. Dodávka v rámci Spoločenstva bola iba prenesená z GmbH na S, ktorý teda odpočítal daň zaplatenú na vstupe a mohol žiadať oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva.

50. V dôsledku toho je na prvú otázku potrebné odpovedať, že šiestej smernici odporuje prístup vnútroštátnych daňových orgánov, ktorý spočíva v odmietnutí oslobodenia pre dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybne uskutočnila, s jediným odôvodnením, že zdaniteľná osoba nepredložila na tento účel predpísaný účtovný doklad bezodkladne po uskutočnení plnenia.

49. Pokiaľ ide o prípadnú zodpovednosť za omeškanie s predložením dôkazu, bolo by potrebné skúmať, do akej miery navrhovateľ mohol vedieť, že zapojenie S bude daňovými orgánmi posúdené ako fiktívne a že S bude považovaný za „nastrčenú osobu“. Zo samotnej skutočnosti, že S nevykonal dodávku pre B a že navrhovateľ vystavil faktúry na meno S, nemožno vyvodiť záver, že takáto „umelá“ konštrukcia nemôže byť kvalifikovaná ako zdaniteľné plnenie. Podľa judikatúry Súdneho dvora pri posúdení vykonania zdaniteľného plnenia je potrebné vychádzať iba z objektívnych kritérií. Naopak, úmysel zdaniteľnej osoby alebo účel dodávky nemá na daňový režim uplatniteľný na dodávku žiadny vplyv.²²

51. Pritom nie je rozhodujúcou skutočnosť, že na jednej strane zdaniteľná osoba chcela iba preniesť dodávku v rámci Spoločenstva do neskoršieho štádia v reťazci plnení zapojením „nastrčenej osoby“ v tuzemsku, a na druhej strane skutočnosť, že daňové orgány neuznali zapojenie sprostredkovateľa a považovali toto plnenie za fiktívne (druhá otázka). Ak členský štát nestanovil žiadnu zákonnú lehotu na predloženie dôkazu, je potrebné rozhodnúť o oslobodení dodávky v rámci Spoločenstva so zohľadnením všetkých okolností prejednávanej veci. Prípadné zavinenie zdaniteľnej osoby, ktoré viedlo k oneskorenému predloženiu dôkazu, má v tejto súvislosti osobitnú dôležitosť rovnako ako nebezpečenstvo, že oneskorené predloženie účtovného dôkazu sťaží výber dane.

22 — Pozri rozsudky Halifax a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 10, body 56 až 60; z 12. januára 2006, Optigen, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, body 44 a 45, a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 41.

V — Návrh

52. Z týchto dôvodov navrhujem, aby na prejudiciálne otázky Bundesfinanzhof boli dané tieto odpovede:

1. Smernici Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, odporuje prístup vnútroštátnych daňových orgánov, ktorý spočíva v odmietnutí oslobodenia pre dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybné uskutočnila, s jediným odôvodnením, že zdaniteľná osoba nepredložila na tento účel predpísaný účtovný doklad bezodkladne po uskutočnení plnenia.
2. Ak členský štát nestanovil žiadnu zákonnú lehotu na predloženie dôkazu, je potrebné rozhodnúť o oslobodení dodávky v rámci Spoločenstva so zohľadnením všetkých okolností prejednávanej veci. Prípadné zavinenie zdaniteľnej osoby, ktoré viedlo k oneskorenému predloženiu dôkazu, má v tejto súvislosti osobitnú dôležitosť rovnako ako nebezpečenstvo, že oneskorené predloženie účtovného dôkazu sťažuje výber dane.