

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 22. apríla 2010\*

V spojených veciach C-536/08 a C-539/08,

ktorých predmetom sú návrhy na prejudiciálne konanie v zmysle článku 234 ES, podané rozhodnutiami Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) zo 14. novembra 2008 a doručené Súdnemu dvoru 4. decembra 2008, ktoré súvisia s konaním:

**Staatssecretaris van Financiën**

proti

**X (C-536/08)**

a

**fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV (C-539/08),**

\* Jazyk konania: holandčina.

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (spravodajca), J. Malenovský a T. von Danwitz,

generálny advokát: J. Mazák,  
tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 19. novembra 2009,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV, v zastúpení: H. W. M. van Kesteren a M. A. J. Raafs, advocaten,

— holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels, M. Noort a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,

— belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a C. ten Dam, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 17 ods. 2 a 3, ako aj článku 28b A ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) v znení smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224, ďalej len „šiesta smernica“).
- 2 Tieto návrhy boli predložené v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financien (ďalej len „Staatssecretaris“) a X a sporu medzi Staatssecretaris a Facet BV-Facet Trading BV (ďalej len „Facet“) vo veci opravného výmeru dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

## Právny rámec

### *Právna úprava Spoločenstva*

3 Článok 17 ods. 1 až 3 šiestej smernice stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane [v okamihu, keď sa odpočítateľná daň stane splatnou – *neoficiálny preklad*].

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

...

d) daň z pridanej hodnoty splatnú podľa článku 28a ods. 1 písm. a).

3. Členské štáty musia taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpočet alebo refundáciu [vrátenie – *neoficiálny preklad*] dane z pridanej hodnoty, referovanej v odseku 2, pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely [pokiaľ sa tovar a služby použijú na účely – *neoficiálny preklad*]:

- a) plnění súvisiacich s ekonomickými aktivitami referovanými v článku 4 (2), vykonanými v inej krajine, ktoré by boli odpočítateľné, ak by sa boli vykonali v rámci územia krajiny;
  
- b) plnení, ktoré sú oslobodené podľa článku 14 ods. 1 písm. i), článku 15, článku 16 ods. 1 bodov B, C, D a E a ods. 2 a článku 28c bodov A a C;
  
- c) každé z plnení, oslobodených [akéhokoľvek z plnení oslobodených – *neoficiálny preklad*] podľa článku 13 časti B písm. a) a d) bodov 1 až 5, keď zákazník je zaregistrovaný (ustanovený) [ak je zákazník usadený – *neoficiálny preklad*] mimo spoločenstva alebo ak takéto plnenia sú priamo spojené s tovarom, ktorý sa má vyviezť do krajiny mimo spoločenstva.“

4 Podľa článku 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha tiež:

- a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva [v rámci Spoločenstva – *neoficiálny preklad*] uskutočnené za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ [predávajúci – *neoficiálny preklad*] je zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na daňové oslobodenie [nemá nárok na oslobodenie od dane – *neoficiálny preklad*] podľa článku 24 a na ktorú sa nevzťahujú opatrenia stanovené v druhej vete článku 8 ods. 1 písm. a) alebo v článku 28b časti B ods. 1.“

## 5 Článok 28a ods. 3 šiestej smernice stanovuje:

„Interná akvizícia tovaru v rámci spoločenstva‘ [Nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva‘ – *neoficiálny preklad*] predstavuje akvizíciu [sa rozumie získanie – *neoficiálny preklad*] práva disponovať ako majiteľ hnutelným hmotným majetkom, ktorý bol vyexpedovaný alebo transportovaný osobou, ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar do členského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný [ktorý bol nadobúdateľovi odoslaný alebo prepravený predávajúcim alebo samotným nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu, než z ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*].“

## 6 Článok 28b A šiestej smernice stanovuje:

„1. Miesto internej akvizície tovaru v rámci spoločenstva sa bude považovať to miesto, kde je tovar v tom čase, keď je vyexpedovaný alebo transportovaný pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukončí túto akvizíciu [Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu ukončenia odoslania alebo prepravy nadobúdateľovi – *neoficiálny preklad*].

2. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia odseku 1, [sa však – *neoficiálny preklad*] za miesto nadobudnutia vnútri spoločenstva [v rámci Spoločenstva – *neoficiálny preklad*] podľa článku 28a ods. 1 písm. a) bude považovať miesto na území členského štátu, ktorý vydá [vydal – *neoficiálny preklad*] identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, pod ktorým osoba nadobúdajúca tovar uskutočnila [nadobúdateľ uskutočnil – *neoficiálny preklad*] toto nadobudnutie, s výnimkou prípadu, ak osoba, získavajúca tovar nepreukáže, že nadobudnutie podliehalo dani v zhode s odsekom 1 [pokiaľ nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane podľa odseku 1 – *neoficiálny preklad*].

Ak však nadobudnutie podlieha dani v zhode s odsekom 1 v členskom štáte príchodu expedície alebo transportu [ukončenia odoslania alebo prepravy – *neoficiálny preklad*] tovaru potom, čo sa podriadilo dani v zhode s prvým pododsekom [ako bolo zdanené podľa prvého pododseku – *neoficiálny preklad*], zdaniteľné množstvo bude zredukované podľa toho členského štátu [základ dane sa primerane zníži v členskom

štáte – *neoficiálny preklad*], ktorý vydal identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, pod ktorým osoba, získavajúca tovar, uskutočnila akvizíciu [pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil toto nadobudnutie – *neoficiálny preklad*].

Na účely použitia prvého pododseku sa nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva považuje za predmet dane podľa odseku 1, keď boli splnené nasledujúce podmienky:

- nadobúdateľ preukáže, že toto nadobudnutie vnútri spoločenstva uskutočnil pre potreby následnej dodávky uskutočnenej v členskom štáte uvedenom v odseku 1, pre ktorú príjemca tovaru bol označený ako platca [platiteľ – *neoficiálny preklad*] dane v súlade s článkom 28c časťou E ods. 3,
- nadobúdateľ splnil povinnosť podať deklaráciu stanovenú [vyhlásenie stanovené – *neoficiálny preklad*] v poslednom pododseku článku 22 ods. 6 písm. b):“

7 Článok 28c E ods. 3 šiestej smernice stanovuje:

„Členské štáty prijímú zvláštne opatrenia na zabezpečenie toho, že daňou z pridanej hodnoty nebude zaťažené nadobudnutie tovarov vnútri spoločenstva uskutočnené podľa článku 28b časti A ods. 1 na jeho území, keď sa splnia nasledujúce podmienky:

- nadobudnutie tovarov vnútri spoločenstva uskutočňuje zdaniteľná osoba, ktorá nemá sídlo v tuzemsku, ale ktorá je evidovaná na účely dane z pridanej hodnoty v inom členskom štáte,

- nadobudnutie tovarov vnútri spoločenstva sa uskutočňuje s cieľom následnej dodávky tovaru zdaniteľnou osobou v tuzemsku,
  
- tovar takto nadobudnutý zdaniteľnou osobou je priamo odoslaný alebo prepravovaný z iného členského štátu ako toho, v ktorom je osoba evidovaná na účely dane z pridanej hodnoty, a je určený osobe, pre ktorú zdaniteľná osoba následnú dodávku uskutočňuje,
  
- osoba, pre ktorú sa následná dodávka uskutočňuje, je zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorá je evidovaná [má identifikačné číslo – *neoficiálny preklad*] na účely dane z pridanej hodnoty v tuzemsku,
  
- osoba, pre ktorú sa uskutočňuje následná dodávka, bola určená v súlade s tretím pododsekom článku 21 bodu 1) písm. a) ako osoba povinná platiť daň [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] za dodávky uskutočnené zdaniteľnou osobou nesídliacou v tuzemsku.“

8 Článok 28d ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť sa vyskytne, ak sa uskutoční interná akvizícia tovaru v rámci spoločenstva [K zdaniteľnému plneniu dochádza v okamihu, keď sa uskutoční nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva – *neoficiálny preklad*]. Interná akvizícia tovaru v rámci spoločenstva sa bude považovať za realizovanú, ak sa dodávka podobného tovaru považuje ako realizovaná v rámci územia krajiny [Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje za uskutočnené v okamihu, keď sa považuje za uskutočnenú dodávka podobného tovaru v rámci dotknutého štátu – *neoficiálny preklad*].“



- 9 Článok 28h šiestej smernice, zmenený a doplnený smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty – rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní, stanovuje:

”...

- b) Každá osoba podliehajúca dani [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] s identifikačným číslom na účely dane z pridanej hodnoty predkladá taktiež súhrnný výkaz všetkých nadobúdateľov, ktorí majú identifikačné číslo na účely dane z pridanej hodnoty a ktorým dodala tovar podľa podmienok stanovených v článku 28c časti A písm. a) a d), ako aj súhrnný výkaz príjemcov plnenia uvedených v piatom pododseku, ktorí majú identifikačné číslo na účely dane z pridanej hodnoty.

Rekapitulačné vyhlásenie [Súhrnný výkaz – *neoficiálny preklad*] sa musí vypracovať za každý kalendárny štvrtrok v rámci obdobia a podľa postupov, ktoré sa stanovujú [v lehote a postupom stanoveným – *neoficiálny preklad*] členskými štátmi, ktoré musia prijať [prijmú – *neoficiálny preklad*] opatrenia potrebné na zabezpečenie toho, že opatrenia týkajúce sa administratívnej spolupráce v oblasti nepriameho zdaňovania sa v každom prípade splnia [aby boli v každom prípade dodržané predpisy o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaňovania – *neoficiálny preklad*].

...”

*Vnútroštátna právna úprava*

- <sup>10</sup> Článok 15 zákona o dani z obratu (*Wet op de omzetbelasting*) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, ďalej len „zákon o dani z obratu“) stanovuje:

„Daňou v zmysle článku 2, ktorú odpočítava hospodársky subjekt, je:

...

b) daň splatná za zdaňovacie obdobie pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 17a ods. 1 hospodárskym subjektom, pokiaľ je tento subjekt držiteľom faktúry vystavenej v súlade s predpismi;

c) daň splatná za zdaňovacie obdobie:

...

pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 17a ods. 1 uskutočneného hospodárskym subjektom v prípadoch, ktoré nie sú uvedené v bode b);

...

Ak možno podať žiadosť o vrátenie dane podľa článku 30 ods. 1, 2 a 3, nemôže hospodársky subjekt vykonať odpočítanie dane.

...“

11 Podľa článku 17a tohto zákona:

„Nadobudnutie tovaru vnútri Spoločenstva je nadobudnutím tovaru po jeho dodaní hospodárskym subjektom v rámci jeho činnosti, pričom tento tovar bol doručený alebo prepravený z jedného členského štátu do iného členského štátu.

...“

12 Článok 17b uvedeného zákona stanovuje:

„Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza pri ukončení odoslania alebo prepravy.

Bez toho, aby bolo dotknuté ustanovenie odseku 1, nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je uskutočnené v členskom štáte, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým bol tovar nadobudnutý, pokiaľ nadobúdateľ nepreukáže, že daň bola vybratá podľa odseku 1.

...“

13 Článok 30 ods. 1 zákona o dani z obratu uvádza:

„Na žiadosť zdaniteľnej osoby sa prizná vrátenie dane, ktorú bola povinná zaplatiť pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva v prípadoch, keď bola daň vybratá podľa článku 17b ods. 2 a pokiaľ dotknutá osoba preukáže, že pri tom istom nadobudnutí tovaru bola daň vybratá v členskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy.

...“

### **Spory vo veciach samých a prejudiciálna otázka**

*Vec C-536/08*

14 Podnik X, ktorý je usadený v Holandsku, obchoduje s počítačmi a počítačovým príslušenstvom. V období od 1. januára 1998 do 31. decembra 1999 nakúpil tovar tohto

druhu od podnikov so sídlom v iných členských štátoch, než je Holandsko a Španielsko (ďalej len „dodávateľa“), a predal ich ďalej odberateľom usadeným v Španielsku.

- 15 Na faktúrach určených podniku X dodávateľa nezaúčtovali DPH, ale zaznamenali na ne jeho holandské identifikačné číslo pre DPH. Podnik X potom na faktúrach vystavených svojim odberateľom odkazoval na uplatnenie článku 28c E ods. 3 šiestej smernice.
- 16 Vo svojom daňovom priznaní za obdobie od 1. januára 1998 do 30. septembra 1998 nevykázal podnik X sumu DPH, ktorú bol povinný zaplatiť z nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Neodpočítal ani DPH pripadajúcu na toto nadobudnutie v rámci Spoločenstva. Daňové priznanie za toto obdobie neobsahovalo ani žiadne údaje o dodávkach v rámci Spoločenstva v zmysle článku 37a zákona o dani z obratu a článku 22 ods. 6 písm. b) posledného pododseku šiestej smernice.
- 17 Naopak, pokiaľ ide o obdobie od 1. októbra 1998 do 30. júna 1999, podnik X vykázal vo svojom daňovom priznaní DPH z nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ktorú bol povinný zaplatiť, a túto DPH odpočítal. Vykázal aj dodávky v rámci Spoločenstva v zmysle ustanovení citovaných v predchádzajúcom bode. Podľa rozhodnutia, ktorým sa predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania, sa nepreukázalo, že by tento tovar bol v rámci plnení uvedených v bode 14 tohto rozsudku ihneď odoslaný alebo prepravený odberateľom usadeným v Španielsku.
- 18 Inspecteur van de Belastingdienst (ďalej len „Inspecteur“) vydal na ťarchu dotknutej osoby za vyššie uvedené obdobie opravný výmer DPH, lebo sa domnieval, že podnik X nadobudol dotknutý tovar v zmysle článku 17a zákona o dani z obratu. Inspecteur sa domnieval, že podnik X nadobudol tento tovar v Holandsku v súlade s článkom 17b tohto zákona a článkom 28b A ods. 2 šiestej smernice. V nadväznosti

na odvolanie podané podnikom X proti tomuto rozhodnutiu Inspecteur uloženie dane potvrdil, lebo sa okrem toho domnieval, že uvedené nadobudnutie v rámci Spoločenstva nezakladá právo podniku X na odpočet.

- 19 Podnik X podal proti uvedenému rozhodnutiu žalobu na Gerechtshof te's-Gravenhage. Rozsudkom z 22. apríla 2005 vyhlásil uvedený súd žalobu za dôvodnú, zrušil sporné rozhodnutie a znížil sumu uvedenú v opravnom daňovom výmere. Staatssecretaris podal kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden.
- 20 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 17 ods. 2 a 3, ako aj článok 28b A ods. 2 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že pokiaľ je podľa prvého pododseku posledného uvedeného ustanovenia miestom nadobudnutia v rámci Spoločenstva územie členského štátu, ktorý nadobúdateľovi pridelil identifikačné číslo pre [DPH] použité nadobúdateľom na toto nadobudnutie, má tento nadobúdateľ právo na okamžitý odpočet DPH, ktorú je v tomto členskom štáte povinný zaplatiť?“

*Vec C-539/08*

- 21 Spoločnosť Facet, ktorá je daňovým subjektom usadeným v Holandsku, obchoduje s počítačovým príslušenstvom. V období od 1. decembra 2000 do 30. septembra 2001 nakúpila tovar tohto druhu od podnikov nachádzajúcich sa v Nemecku a Taliansku (ďalej len „dodávatelia“) a predala ho ďalej odberateľom usadeným na Cypre (ďalej len „odberatelia“), ktorí majú daňového zástupcu usadeného v Grécku. Tovar bol prevezený priamo z Nemecka a Talianska do Španielska.

- 22 Dodávateľia na faktúrach nezaúčtovali DPH. Naproti tomu na nich zaznamenali holandské daňové identifikačné číslo spoločnosti Facet. Táto spoločnosť neúčtovala DPH ani na faktúrach určených cyperským odberateľom. Uvádzala však na nich grécke identifikačné číslo pre DPH, ktoré jej oznámili odberatelia.
- 23 Vo svojom daňovom priznaní v Holandsku spoločnosť Facet uviedla DPH, ktorú bola povinná zaplatiť z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, a odpočítala ju. S dodávkami odberateľom tiež zaobchádzala ako s dodávkami v rámci Spoločenstva v zmysle článku 37a zákona o dani z obratu a článku 22 ods. 6 písm. b) posledného pododseku šiestej smernice, pričom uvádzala grécke identifikačné číslo pre DPH odberateľov alebo ich daňových zástupcov. Ani daňoví zástupcovia, ani odberatelia samotní však v rámci dotknutých nákupov nevyplnili vyhlásenia o nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva. Predmetom ich daňových priznaní neboli ani dodávky v rámci Spoločenstva a nepredložili ani „súhrnné výkazy“ v zmysle článku 22 ods. 6 písm. b) posledného pododseku šiestej smernice. Okrem toho neboli odberatelia v Španielsku registrovaní na účely DPH a nevyplnili daňové priznanie, pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v tejto krajine.
- 24 Inspecteur sa domnieval, že spoločnosť Facet uskutočnila nadobudnutie v rámci Spoločenstva a nemá právo na odpočet DPH. Za týchto podmienok vydal opravný daňový výmer.
- 25 Spoločnosť Facet podala proti rozhodnutiu Inspecteur žalobu na Gerechtshof te Amsterdam. Rozsudkom z 27. februára 2006 uvedený súd vyhlásil žalobu za dôvodnú, zrušil sporné rozhodnutie a znížil sumu uvedenú v opravnom daňovom výmere. Staatssecretaris podal proti tomuto rozsudku na predkladajúcom súde kasačný opravný prostriedok.
- 26 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru otázku, ktorá je zhodná s otázkou položenou vo veci C-536/08.

## O prejudiciálnej otázke

- 27 Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či nadobúdateľ má na základe článku 17 ods. 2 a 3 šiestej smernice v prípade uvedenom v článku 28b A ods. 2 prvom pododseku uvedenej smernice právo na okamžitý odpočet DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie v rámci Spoločenstva.
- 28 Na účely odpovede na túto otázku je potrebné najskôr pripomenúť, že právo na odpočet DPH predstavuje ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, a v zásade ho nemožno obmedziť (pozri rozsudky z 10. júla 2008, *Sosnowska*, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 15, a z 23. apríla 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, Zb. s. I-3459, bod 15).
- 29 Právo na odpočet sa uplatní okamžite na všetky dane, ktorými boli zaťažené plnenia uskutočnené na vstupe. Z toho vyplýva, že akékoľvek obmedzenie práva na odpočet DPH má vplyv na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatňovať podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch (pozri rozsudok *PARAT Automotive Cabrio*, už citovaný, bod 16).
- 30 Článok 28b A šiestej smernice, ktorý je súčasťou prechodnej úpravy zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi obsiahnutej v hlave XVIa tejto smernice, upravuje lokalizáciu takeého nadobudnutia v rámci Spoločenstva, o aké ide vo veciach samých. Cieľom tohto prechodného režimu je prevod daňového príjmu na členský štát, v ktorom došlo ku konečnej spotrebe dodaného tovaru (pozri rozsudok zo 6. apríla 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Zb. s. I-3227, bod 40).



- 31 Jeho odsek 1 uvádza všeobecné pravidlo, podľa ktorého sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva považuje miesto, kde sa tovar nachádza pri ukončení odoslania alebo prepravy nadobúdateľovi.
- 32 V tomto ohľade treba uviesť, že smernica 92/111 doplnila do článku 28b A ods. 2 šiestej smernice posledný pododsek, ktorý stanovuje, že ak nadobúdateľ preukáže, že nadobudnutie v rámci Spoločenstva uskutočnil na účely dodávky v členskom štáte, ktorá je uvedená v odseku 1 tohto článku a pre ktorú bol príjemca označený za plátcu dane v súlade s článkom 28c E ods. 3 tejto smernice, a pokiaľ tento nadobúdateľ splnil povinnosť podať vyhlásenie podľa článku 22 ods. 6 písm. b) posledného pododseku uvedenej smernice, potom sa nadobudnutie v rámci Spoločenstva považuje za nadobudnutie, ktoré bolo predmetom DPH podľa všeobecného pravidla uvedeného v článku 28c A ods. 1.
- 33 Aby sa zaručilo, že dotknuté nadobudnutie bude podliehať DPH, článok 28c A ods. 2 prvý pododsek šiestej smernice stanovuje, že pokiaľ nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie bolo predmetom dane podľa odseku 1 tohto článku, považuje sa za miesto nadobudnutia územie členského štátu, ktorý vydal identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým toto nadobudnutie uskutočnil (ďalej len „členský štát, ktorý vydal identifikačné číslo“).
- 34 V situácii, v ktorej by nadobudnutie podliehalo DPH na základe článku 28b A ods. 1 šiestej smernice v členskom štáte, kde došlo k ukončeniu odoslania alebo prepravy potom, ako bolo predmetom DPH podľa článku 28b A ods. 2 prvého pododseku, upravuje tento posledný uvedený článok vo svojom odseku 2 druhom pododseku opravný mechanizmus, ktorý spočíva v primeranom znížení základu dane v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo.
- 35 Z toho vyplýva, že cieľom článku 28b A ods. 2 šiestej smernice je jednak zaručiť zdanenie dotknutého nadobudnutia v rámci Spoločenstva, jednak zamedziť dvojitému zdaneniu toho istého nadobudnutia.

- 36 Uplatnenie opravného mechanizmu upraveného v článku 28b časti A ods. 2 druhom pododseku šiestej smernice však závisí od splnenia kumulatívnych podmienok uvedených v poslednom pododseku tohto článku, ako je pripomenuté v bode 32 tohto rozsudku.
- 37 V tomto ohľade treba po prvé zdôrazniť, že nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. EÚ L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392) nebolo prijaté s cieľom zaviesť systém výmeny informácií medzi daňovými orgánmi členských štátov, ktorý by im umožnil zisťovať, či nadobudnutia v rámci Spoločenstva boli skutočne podrobené DPH v členskom štáte, v ktorom došlo k ukončeniu odoslania alebo prepravy, v prípade, keď zdaniteľná osoba nie je sama schopná poskytnúť dôkazy potrebné na tento účel (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, *Twoh International*, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 34).
- 38 Po druhé treba uviesť, že pokiaľ sú splnené podmienky článku 28c E ods. 3 šiestej smernice, každý členský štát je povinný prijať osobitné opatrenia na zabezpečenie toho, aby DPH nezaťažila „nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“ uskutočnené v zmysle článku 28b A ods. 1 uvedenej smernice na jeho území.
- 39 Vynára sa teda otázka, či právo na okamžitý odpočet musí byť priznané zdaniteľnej osobe v prípade uvedenom v článku 28b A ods. 2 prvom pododseku šiestej smernice, alebo či v prípade, že zdaniteľná osoba nepreukázala, že dotknuté nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva bolo predmetom DPH v členskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy, podlieha uvedená osoba tejto dani v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo.
- 40 V tomto ohľade treba najskôr pripomenúť, že podľa článku 17 ods. 2 písm. d) šiestej smernice je odpočet DPH, ktorou boli zaťažené tovar a služby poskytnuté tretími osobami, ktoré nadobudla zdaniteľná osoba, najmä v rámci nadobudnutia v rámci

Spoločensť, podmienený tým, že takto nadobudnutý tovar a služby budú použité na účely zdaniteľných plnení zdaniteľnej osoby.

- 41 Za takých okolností, o aké ide vo veci samej, je pritom nesporné, že tovar zdanený ako nadobudnutie v rámci Spoločensť, ktoré sa podľa článku 28b A ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice považuje za uskutočnené v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, nebol do uvedeného členského štátu skutočne dovezený.
- 42 Za týchto podmienok nemožno uvedené plnenia považovať za plnenia, ktoré zakladajú „právo na odpočet“ v zmysle článku 17 šiestej smernice. V dôsledku toho sa na také nadobudnutie tovaru v rámci Spoločensť nemôže vzťahovať všeobecná úprava odpočtu obsiahnutá v uvedenom článku.
- 43 Treba zdôrazniť, že všeobecná úprava odpočtu dane, aká je upravená v článku 17 šiestej smernice, nemôže v takej situácii, o akú ide vo veci samej, nahradiť osobitnú úpravu obsiahnutú v článku 28b A ods. 2 druhom pododseku tejto smernice, ktorá vychádza z mechanizmu zníženia základu dane umožňujúceho korigovať dvojité zdanenie.
- 44 Navyše, ak by sa právo na odpočet v takom prípade priznalo, mohlo by to viesť k narušeniu potrebného účinku článku 28b A ods. 2 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice, keďže zdaniteľná osoba, ktorej sa priznalo právo na odpočet v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, by už nebola motivovaná preukázať zdanenie dotknutého nadobudnutia tovaru v rámci Spoločensť v členskom štáte, kde došlo k ukončeniu odoslania alebo prepravy. Také riešenie by mohlo nakoniec ohroziť uplatnenie základného pravidla, podľa ktorého sa, pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločensť, miesto zdanenia nachádza v členskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy, teda v členskom štáte konečnej spotreby, čo je cieľom prechodnej úpravy.

- 45 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že článok 17 ods. 2 a 3, ako aj článok 28b A ods. 2 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá sa nachádza v situácii opísanej v prvom pododseku posledného uvedeného ustanovenia, nemá právo na okamžitý odpočet DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.

## O trovách

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

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

**Článok 17 ods. 2 a 3, ako aj článok 28b A ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS Rady 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 v znení smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá sa nachádza v situácii opísanej v prvom pododseku posledného uvedeného ustanovenia, nemá právo na okamžitý odpočet DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.**

Podpisy