



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PEDRO CRUZ VILLALÓN
prednesené 21. júna 2012¹

Vec C-587/10

**Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)
proti
Finanzamt Plauen**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof (Nemecko)]

„Daň z pridanej hodnoty — Dodávka tovaru v rámci Spoločenstva — Reťazové plnenia —
Nepriznanie oslobodenia od dane z dôvodu neuvedenia identifikačného čísla nadobúdateľa pre DPH“

I – Úvod

1. Bundesfinanzhof v tejto veci kladie Súdnemu dvoru viaceré otázky týkajúce sa výkladu smernice 77/388/EHS² v rámci konania, ktorého predmetom je zákonnosť rozhodnutia nemeckých daňových orgánov, ktorým dodávateľovi, ktorý je zdaniteľnou osobou, nebolo priznané oslobodenie stanovené v článku 28c časti A písm. a) uvedenej smernice pre dodávku tovaru v rámci Spoločenstva.
2. Osobitosť tohto prípadu spočíva v tom, že sporná dodávka je súčasťou reťazového plnenia s dvomi po sebe nasledujúcimi predajmi a jedinou prepravou v rámci Spoločenstva. Dôvodom nepriznania oslobodenia je, že prvý dodávateľ, nemecká spoločnosť, neoznámil identifikačné číslo pre DPH spoločnosti zo Spojených štátov, ktorá od neho nadobudla tovar, ale oznámil identifikačné číslo pre DPH druhého nadobúdateľa tohto tovaru, ktorým bola fínska spoločnosť.
3. Prejednávaná vec umožní Súdnemu dvoru rozvinúť svoju už rozsiahlu judikatúru týkajúcu sa oslobodenia dodávok tovaru v rámci Spoločenstva od dane a objasniť rozsah právomocí, ktoré úvodná veta článku 28c časti A šiestej smernice priznáva členským štátom pri stanovovaní podmienok nevyhnutných na zabezpečenie „správnej a jednoduchej aplikácie“ oslobodenia, ako aj na „zabránenie akémukoľvek podvodu, úniku či zneužitiu“.

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

2 — Šiesta smernica Rady 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. EŠ L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) v znení platnom v čase, keď nastali skutkové okolnosti prejednáwanej veci.

II – Právny rámec

A – Právo Únie: šiesta smernica o DPH

4. Podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice zdaniteľná osoba na účely DPH predstavuje „osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti“. Podľa uvedeného odseku 2 „hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane bankých a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. ...“.

5. Článok 22 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28h stanovuje súbor povinností zdaniteľných osôb podľa interného systému.

6. Článok 22 ods. 1 písm. c) prvá a tretia zarážka stanovuje, že „členské štáty musia prijať opatrenia potrebné na identifikovanie pomocou individuálneho čísla: – každý daňovník [každej zdaniteľnej osoby – *neoficiálny preklad*] s výnimkou tých, ktor[é] sú uveden[é] v článku 28a ods. 4, ktor[á] na území krajiny vykonáva... dodávky tovarov alebo služieb, dávajúce [jej] právo na odpočet...;

– každ[ej] zdaniteľn[ej] osob[y], ktorá v tuzemsku vykonáva nadobúdanie tovaru vnútri spoločenstva na účely svojich plnení týkajúcich sa hospodárskych činností uvedených v článku 4 (2), uskutočňovaných v zahraničí“.

7. Článok 22 ods. 3 písm. a) stanovuje, že „každá zdaniteľná osoba zabezpečí, aby vystavila faktúru... v súvislosti s tovarmi alebo službami, ktoré táto dodala alebo poskytla inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe. Každá zdaniteľná osoba aj zabezpečí, aby sa faktúra vystavila... v súvislosti s tovarmi dodanými podľa podmienok stanovených v článku 28c (A)“. Podľa článku 22 ods. 3 písm. b) smernice musí byť v tejto faktúre uvedené identifikačné číslo pre DPH.

8. Podľa článku 22 ods. 8 „členské štáty môžu uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso dane a pre prevenciu proti úniku [uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné na riadny výber dane a na predchádzanie podvodom – *neoficiálny preklad*], podmienené požiadavkami rovnakého zaobchádzania domácich transakcií a transakcií[i] uskutočnených medzi členskými štátmi a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi členskými krajinami nezadajú [nespôsobia – *neoficiálny preklad*] vznik formalít spojených s prechodom hraníc“.

9. Šiesta smernica obsahuje hlavu XVIa, nazvanú „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“, ktorá bola doplnená smernicou 91/680 a obsahuje články 28a až 28n.

10. Článok 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice v prvom pododseku stanovuje, že DPH podlieha aj „nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva uskutočnené za úhradu na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou...“.

11. Podľa článku 28a ods. 3 „interná akvizícia tovaru v rámci spoločenstva“ predstavuje akvizíciu [pod ,nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva‘ sa rozumie získanie – *neoficiálny preklad*] práva disponovať ako majiteľ hnutelným hmotným majetkom, ktorý bol vyexpedovaný alebo transportovaný osobe, 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, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu, než z ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*].“

12. Článok 28b časť A ods. 1 stanovuje, že za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa bude považovať „miesto, kde je tovar v tom čase, keď je vyexpedovaný alebo transportovaný pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukončí túto akvizíciu [kde sa odoslaný alebo prepravovaný tovar nachádza v okamihu jeho doručenia nadobúdateľovi – *neoficiálny preklad*]“. Odsek 2 však stanovuje, že „bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia odseku 1, za miesto nadobudnutia vnútri spoločenstva podľa článku 28a (1) a) sa bude považovať miesto na území členského štátu, ktorý vyd[al] 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*]...“.

13. Článok 28c časť A písm. a) stanovuje, že od dane sú oslobodené dodávky tovaru v rámci Spoločenstva za týchto podmienok:

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

- a) dodávky tovaru, ako je definované v článku 5, expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar [odoslaného alebo prepraveného predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet – *neoficiálny preklad*] mimo územia, referovaného [uvedeného – *neoficiálny preklad*] 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 [ktorá koná ako taká v inom členskom štáte, než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začali – *neoficiálny preklad*].

...“

B – Vnútroštátna právna úprava

14. Podľa § 6a ods. 1 prvej vety Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“)³ o dodávku tovaru v rámci Spoločenstva, ktorá je oslobodená od dane podľa § 4 ods. 1 písm. b) UStG, ide v prípade, ak sú splnené tieto podmienky: „1. podnikateľ alebo odberateľ prepravil alebo odoslal predmet dodávky na územie iného členského štátu Spoločenstva; 2. odberateľom je: a) podnikateľ, ktorý nadobudol predmet dodávky pre svoj podnik; b) právnická osoba, ktorá nie je podnikateľom alebo ktorá nenadobudla predmet dodávky pre svoj podnik, alebo c) akýkoľvek iný nadobúdateľ, pokiaľ ide o dodávku nového motorového vozidla; a 3. na nadobudnutie predmetu dodávky sa z hľadiska odberateľa v inom členskom štáte vzťahujú predpisy o dani z obratu“. Podľa § 6a ods. 3 UStG prináleží podnikateľovi, aby preukázal splnenie týchto podmienok.

15. § 17c ods. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (vykonávacie nariadenie k UStG, ďalej len „UStDV“)⁴ stanovuje, že podnikateľ, na ktorého sa vzťahuje toto nariadenie, musí pri dodávkach tovaru v rámci Spoločenstva z účtovného hľadiska preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane, „vrátane identifikačného čísla odberateľa pre DPH“.

3 – BGBI. 1993 I, s. 565.

4 – BGBI. 1999 I, s. 1308.

III – Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16. Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (ďalej len „VSTR“) je materskou spoločnosťou ďalej uvedenej spoločnosti založenej podľa nemeckého práva so sídlom v Nemecku.

17. Táto spoločnosť predala v novembri 1998 dva stroje na drvenie kameňa americkej spoločnosti ATLANTIC International Trading Co. (ďalej len „ATLANTIC“). ATLANTIC mala odštepny závod v Portugalsku, ale v žiadnom členskom štáte Únie nebola registrovaná na účely DPH.

18. Predávajúca spoločnosť vyzvala ATLANTIC, aby jej oznámila svoje identifikačné číslo pre DPH, pričom táto spoločnosť odpovedala, že stroje ďalej predala spoločnosti so sídlom vo Fínsku, a zároveň jej oznámila identifikačné číslo pre DPH uvedenej fínskej spoločnosti. Nemecká predávajúca spoločnosť overila pravdivosť tohto údaja.

19. V súvislosti s prepravou strojov treba uviesť, že 14. decembra 1998 ich v sídle nemeckej spoločnosti prevzala na prepravu prepravná spoločnosť objednaná spoločnosťou ATLANTIC, ktorá ich najprv cestnou dopravou dopravila do Lübecku (Nemecko) a o tri dni neskôr ich naložila na loď smerujúcu do Fínska.

20. Nemecká predávajúca spoločnosť vystavila ATLANTIC faktúru bez DPH, v ktorej bolo uvedené identifikačné číslo fínskej spoločnosti.

21. VSTR, materská spoločnosť predávajúcej spoločnosti, vo svojom daňovom priznaní k DPH za rok 1998 vychádzala z toho, že dodávka strojov je oslobodená od dane. Naopak nemecký daňový orgán (Finanzamt Plauen) sa domnieval, že oslobodenie v tomto prípade nemožno uplatniť, keďže ATLANTIC ako nadobúdatelka nepoužívala identifikačné číslo pre DPH členského štátu určenia ani žiadneho iného členského štátu.

22. VSTR podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na prvom stupni a proti rozsudku Finanzgericht, ktorým bola uvedená žaloba zamietnutá, podala opravný prostriedok „Revision“. V rámci tohto konania o opravnom prostriedku „Revision“ pred Bundesfinanzhof VSTR uviedla, že dôvod, pre ktorý jej nemecký správny orgán odmietol priznať oslobodenie, je v rozpore so šiestou smernicou. Nemecký správny orgán naopak zastáva názor, že členské štáty môžu na uplatnenie sporného oslobodenia stanoviť podmienku, aby mal nadobúdateľ identifikačné číslo pre DPH v členskom štáte, ako to stanovuje § 17c ods. 1 UStDV.

23. Keďže Bundesfinanzhof dospel k záveru, že existujú pochybnosti o výklade požiadaviek uplatňovania oslobodenia dodávok tovaru v rámci Spoločenstva od dane upraveného v článku 28c časti A písm. a) prvom odseku šiestej smernice, položil Súdnemu dvoru tieto otázky:

- „1. Umožňuje šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu členským štátom považovať dodávku v rámci Spoločenstva za oslobodenú od dane len vtedy, keď sa zdaniteľná osoba účtovne preukáže daňovým identifikačným číslom nadobúdateľa?
2. Je pre odpoveď na túto otázku relevantné,
 - či je nadobúdateľ podnikateľom usadeným v tretej krajine, ktorý síce odoslal predmet dodávky v rámci reťazového plnenia z jedného členského štátu do iného členského štátu, ale v žiadnom členskom štáte nie je registrovaný na účely dane z pridanej hodnoty,

a

- či zdaniteľná osoba preukázala, že nadobúdateľ podal daňové priznanie v súvislosti s nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva?“

IV – Konanie pred Súdny dvorom

24. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný do kancelárie Súdneho dvora 15. decembra 2010.

25. Písomné pripomienky predložili Talianska republika, Spolková republika Nemecko, VSTR a Komisia.

26. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 7. marca 2012, sa zúčastnili a predniesli ústne vyjadrenia zástupcovia spoločnosti VSTR, nemecká vláda a Komisia.

V – Analýza prejudiciálnych otázok

A – Východisková otázka: identifikácia dodávky tovaru v rámci Spoločenstva v reťazovom plnení

27. Otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof, sa týkajú uplatnenia oslobodenia dodávok tovaru v rámci Spoločenstva upraveného v článku 28c časti A písm. a) prvom odseku šiestej smernice.

28. Citované ustanovenie stanovuje tri požiadavky na kvalifikáciu plnenia ako dodávky tovaru v rámci Spoločenstva oslobodenej od DPH: prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, fyzické premiestnenie tovaru z jedného členského štátu do iného a postavenie nadobúdateľa ako zdaniteľnej osoby (nadobúdateľom môže byť aj právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, ale „[koná ako taká v inom členskom štáte, než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začali]“).

29. Prvá z týchto troch požiadaviek (prevod práva nakladať s tovarom z VSTR na ATLANTIC) nebola nikdy spochybnená a otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof, sa týkajú tretej požiadavky (postavenie nadobúdateľa ako zdaniteľnej osoby).

30. V prvom rade však treba uviesť krátku poznámku týkajúcu sa druhej požiadavky (preprava v rámci Spoločenstva), keďže prejednáváná vec je špecifická tým, že dodávka, ktorej podradenie DPH je sporné, je súčasťou reťazového plnenia, ktoré sa skladá z dvoch po sebe nasledujúcich predajov – prvý sa uskutočnil medzi nemeckou spoločnosťou a americkou spoločnosťou a druhý sa uskutočnil medzi touto americkou spoločnosťou a fínskou spoločnosťou –, a jedinej prepravy tovaru v rámci Spoločenstva z Nemecka do Fínska.

31. Podľa rozsudku zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, v prípadoch, ako je tento, čiže „ak dve po sebe nasledujúce dodávky za úhradu vykonané medzi osobami podliehajúcimi dani, ktoré konajú ako takéto osoby, týkajúce sa toho istého tovaru, zakladajú jediné zaslanie týchto tovarov v rámci Spoločenstva alebo jedinú dopravu týchto tovarov v rámci Spoločenstva, táto zásielka alebo táto doprava môže byť pripočítaná iba jednej z dvoch dodávok, ktorá samotná bude oslobodená od dane za uplatnenia článku 28c A písm. a) prvého pododseku šiestej smernice“.⁵

32. V prejednávanom prípade je teda potrebné v prvom rade určiť, ktorej z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok tovaru môže byť pripísaná doprava, v konečnom dôsledku ktorá z nich môže byť kvalifikovaná – ak by boli splnené ostatné podmienky – ako dodávka tovaru v rámci Spoločenstva oslobodená od DPH.

5 — C-245/04, Zb. s. I-3227, bod 45.

33. Šiesta smernica v tejto súvislosti nestanovuje nijaké pravidlo, ale v rozsudku zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding, Súdny dvor pre tieto prípady reťazových plnení uviedol, že určenie dodávky, ktorej sa má pripísať preprava v rámci Spoločenstva, „sa vykoná na základe celkového posúdenia všetkých okolností veci samej“.⁶ Tieto okolnosti musí posúdiť súd, ktorý rozhoduje vo veci samej.

34. Bundesfinanzhof v zásade zrejme nespochybňuje skutočnosť, že v prejednávanej veci sa má preprava pripísať prvej dodávke, čiže dodávke, v ktorej vystupuje ako predávajúca nemecká spoločnosť VSTR a ako nadobúdatelka americká spoločnosť ATLANTIC,⁷ pričom citovaná judikatúra podľa môjho názoru na tomto závere nič nemení.

35. Prejednávaný prípad sa podobá prípadu, o ktorý išlo vo veci Euro Tyre Holding, keďže prvý nadobúdateľ tovaru získal právo nakladať s týmto tovarom v štáte prvej dodávky (Nemecko)⁸ a dal predávajúcemu najavo svoj úmysel prepraviť tento tovar do iného členského štátu, kde sa uskutočnila druhá dodávka.⁹ Jediný rozdiel spočíva v tom, že v prejednanom prípade ATLANTIC neuviedla vlastné identifikačné číslo pre DPH, čo Súdny dvor v rozsudku Euro Tyre Holding zaradil medzi skutočnosti, ktoré sa majú za týchto okolností vziať do úvahy.¹⁰ Nezávisle od úvah, ktoré uvediem ďalej (v rámci prvej prejudiciálnej otázky) v súvislosti s významom tejto skutočnosti pre kvalifikáciu dodávky ako dodávky v rámci Spoločenstva oslobodenej od dane, sa domnievam, že poskytnutie uvedeného identifikačného čísla nadobúdateľa v tejto prvej fáze analýzy nie je nevyhnutné na pripísanie prepravy konkrétnej dodávke.

36. Vo veci Euro Tyre Holding bolo poskytnutie uvedeného identifikačného čísla nadobúdateľa v štáte druhej dodávky použité ako objektívny dôkaz, že prvý nadobúdateľ už v čase nadobudnutia tovaru zamýšľal predať ho v tomto druhom štáte.¹¹ V prejednávanej veci by naopak taký dôkaz nemusel byť nevyhnutný, keďže Bundesfinanzhof na základe iných objektívnych skutočností¹² považuje za preukázané, že druhý prevod práva nakladať s tovarom sa uskutočnil už v štáte určenia po preprave v rámci Spoločenstva, ktorá by sa v takom prípade mala pripísať prvej dodávke.

B – Prvá prejudiciálna otázka

37. Bundesfinanzhof svojou prvou otázkou vyjadruje pred Súdnym dvorom pochybnosť o tom, či členské štáty môžu stanoviť na oslobodenie dodávok tovaru v rámci Spoločenstva podmienku, aby dodávateľ účtovne preukázal identifikačné číslo nadobúdateľa pre DPH.

38. Ako už bolo uvedené, článok 28c časť A písm. a) prvý odsek šiestej smernice podmieňuje uplatnenie tohto oslobodenia splnením troch požiadaviek, ktoré majú podľa ustálenej judikatúry¹³ taxatívnu povahu a medzi ktoré – aspoň výslovne – nepatrí nijaká podmienka súvisiaca s poskytnutím identifikačného čísla nadobúdateľa pre DPH.

6 — C-430/09, Zb. s. I-13335, bod 44.

7 — Zo spisu ani nevyplýva, že by mal Finanzgericht, ktorý rozhodoval o veci na prvom stupni, na túto otázku opačný názor.

8 — Rozsudok Euro Tyre Holding, už citovaný, bod 32.

9 — Tamže, bod 33.

10 — Tamže, bod 45: „Za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, v ktorých prvý nadobúdateľ, ktorý získal právo na nakladanie s tovarom ako vlastník na území členského štátu prvého dodania, prejaví svoj úmysel prepraviť tento tovar do iného členského štátu a predloží svoje identifikačné číslo na účely DPH pridelené týmto [iným] členským štátom, sa preprava v rámci Spoločenstva musí pripísať prvej dodávke pod podmienkou, že právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na druhého nadobúdateľa v členskom štáte určenia prepravy v rámci Spoločenstva.“ Pozri tiež bod 35.

11 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok Euro Tyre Holding, už citovaný, body 33 až 39.

12 — Tamže, bod 34 a tam citovaná judikatúra.

13 — Pozri napríklad rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 70.

39. Súdny dvor vo svojom rozsudku z 27. septembra 2007, Collée, konštatoval, že „vnútroštátne opatrenie, ktoré v podstate podriaďuje právo na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva rešpektovaním formálnych povinností bez zohľadnenia základných požiadaviek a najmä bez skúmania, či boli tieto povinnosti splnené, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane“. Oslobodenie od DPH teda treba priznať vždy, keď sú splnené základné požiadavky, aj keď zdaniteľné osoby opomenuli určité formality. Iný záver by prichádzal do úvahy iba „v prípade, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že základné požiadavky boli splnené“.¹⁴

40. Nemecká vláda však tvrdí, že požiadavka, aby predávajúci poskytol identifikačné číslo nadobúdateľa v členskom štáte určenia, nepredstavuje novú základnú požiadavku odlišnú od požiadaviek stanovených v článku 28c časti A písm. a) prvom odseku, ale že ide o nevyhnutný nástroj na preukázanie splnenia tretej z uvedených požiadaviek, týkajúcej sa postavenia nadobúdateľa ako zdaniteľnej osoby.

41. Členské štáty sú údajne oprávnené stanoviť túto dôkaznú požiadavku na základe úvodnej vety samotného článku 28c časti A šiestej smernice, podľa ktorej členské štáty toto oslobodenie priznajú „za podmienok, ktoré samy stanovujú na tento účel pre zabezpečenie [jeho] správnej a jednoduchej aplikácie..., ako aj na zabránenie akémukoľvek [podvodu, úniku] či zneužitiu“. Konanie členských štátov môže byť založené aj na článku 22 ods. 8, ktorý im priznáva právo „[uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné na riadny výber dane a na predchádzanie podvodom]“. Podľa nemeckej vlády je podmienka, aby bol nadobúdateľ zdaniteľnou osobou, „ktorá koná ako taká“, splnená iba v prípade, ak sa predloží identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom určenia tovaru.

42. Ako uvediem ďalej, šiesta smernica priznáva identifikačnému číslu rozhodujúcu úlohu v súvislosti s dodávkami tovaru v rámci Spoločenstva, keďže toto identifikačné číslo mimoriadne uľahčuje daňovú kontrolu týchto dodávok.

43. Bez toho, aby boli dotknuté vyššie uvedené úvahy, sa však domnievam, že článok 28c časť A písm. a) prvý odsek šiestej smernice nemožno vykladať v tom zmysle, že o dodávku tovaru v rámci Spoločenstva oslobodenú od dane ide iba v prípade, ak bolo predložené identifikačné číslo nadobúdateľa pre DPH. Po prvé postavenie zdaniteľnej osoby nezávisí od pridelenia uvedeného čísla a nič nebráni preukázaniu tohto postavenia inými prostriedkami (1). Po druhé nesplnenie si povinnosti uviesť daňové identifikačné číslo, ktorú stanovuje šiesta smernica, nemôže viesť k zmene režimu platenia DPH (2). Takýto výklad by napokon predstavoval porušenie zásady neutrality DPH, čo judikatúra nepripúšťa (3).

1. Postavenie zdaniteľnej osoby nezávisí od pridelenia daňového identifikačného čísla. Toto postavenie možno preukázať aj inými objektívnymi údajmi

44. Identifikačné číslo pre DPH vzniklo pri vytvorení systému DPH Spoločenstva, ktorého základným cieľom je – ako je známe – zaručiť, aby sa daň zaplatila v členskom štáte, kde dochádza ku konečnej spotrebe tovaru. Na zabezpečenie správneho uplatňovania tohto systému bolo potrebné označiť určité zdaniteľné osoby povinné platiť DPH individuálnym číslom, ktoré by označovalo členský štát, ktorý toto číslo prideliť, ako aj druh plnenia uskutočňovaného týmito osobami [článok 22 ods. 1 písm. c), d) a e) šiestej smernice]. Ako uvádza Komisia, identifikačné číslo tak predstavuje skrátené označenie daňového režimu zdaniteľnej osoby povinnej platiť DPH, ktoré slúži na uľahčenie daňovej kontroly transakcií v rámci Spoločenstva.

14 — C-146/05, Zb. s. I-7861, body 29 a 31.

45. Na tento účel článok 22 šiestej smernice ukladá zdaniteľnej osobe povinnosť uviesť vo faktúre identifikačné číslo, pod ktorým uskutočnila dodávku tovaru alebo poskytnutie služieb, a identifikačné číslo, ktoré pri tejto transakcii použil jej zákazník [článok 22 ods. 3 písm. b)], ako aj povinnosť predložiť štvrtročný súhrnný výkaz „nadobúdateľov, ktorí majú identifikačné číslo na účely dane z pridanej hodnoty a ktorým dodala tovar podľa podmienok stanovených v článku 28c 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“ [článok 22 ods. 6 písm. b)].

46. Tomu istému cieľu daňovej kontroly zodpovedá pravidlo obsiahnuté v článku 28b ods. 2 šiestej smernice, podľa ktorého, pokiaľ nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva upravené v článku 28a ods. 1 písm. a) podliehalo DPH na „mieste, kde sa odoslaný alebo prepravovaný tovar nachádza v okamihu jeho doručenia nadobúdateľovi“ (článok 28b ods. 1), platí, že k nadobudnutiu došlo „na území členského štátu, ktorý vydal identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil toto nadobudnutie“.¹⁵

47. Tak povinnosti obsiahnuté v článku 22, ako aj pravidlo uvedené v článku 28b ods. 2 šiestej smernice sú však preventívnymi nástrojmi daňovej kontroly zameranými na predchádzanie nezaplateniu DPH nadobúdateľom. Nemožno z nich vyvodiť, že postavenie zdaniteľnej osoby sa nadobúda iba pridelením identifikačného čísla ani že predloženie uvedeného čísla je jediným prostriedkom na preukázanie, že nadobúdateľ konal pri tejto transakcii v postavení zdaniteľnej osoby. Nesplnenie si tejto povinnosti teda nemôže zbaviť predávajúceho oslobodenia, na ktoré má nárok.

48. Na úvod treba pripomenúť, že článok 4 ods. 1 šiestej smernice nepodmieňuje postavenie zdaniteľnej osoby povinnej platiť DPH nijakou formálnou požiadavkou ani predložením akejkoľvek listiny, pričom toto postavenie závisí výlučne od uskutočňovania „hospodársk[ej] činnos[ti] bližšie určen[ej] v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti“. Vzhľadom na doslovné znenie citovaného ustanovenia sa teda postavenie zdaniteľnej osoby musí považovať za východiskovú a prísne faktickú podmienku, ktorá nezávisí ani od pridelenia, ani od používania identifikačného čísla pre DPH.

49. Vyššie uvedené konštatovanie je v úplnom súlade s významnou úlohou, ktorú, ako bolo uvedené, šiesta smernica priznáva identifikačnému číslu v súvislosti s dodávkami tovaru v rámci Spoločenstva. Je pravda, že z povinností podľa článku 22 šiestej smernice vyplýva, že predloženie identifikačného čísla pre DPH je obvyklým, dokonca najsprávnejším prostriedkom preukázania postavenia zdaniteľnej osoby, čo však neznamená, že predávajúci nemôže použiť iné „objektívne dôkazy“¹⁶ s cieľom preukázať, že nadobúdateľ konal v takom postavení.¹⁷ Prejednávaný prípad je dobrým príkladom týchto – bezpochyby výnimočných – prípadov, v ktorých predávajúci bez toho, aby predložil identifikačné číslo nadobúdateľa, preukáže, že nadobúdateľ konal v rámci hospodárskej činnosti, že získal právo nakladať s tovarom a že preprava sa uskutočnila v rámci Spoločenstva, z čoho vyplýva, že boli poskytnuté postačujúce údaje na účely daňovej kontroly transakcie v oboch dotknutých členských štátoch.

50. Nemožno teda absolútne tvrdiť, že nesplnenie si formálnej povinnosti uviesť vo faktúre a v súhrnných výkazoch identifikačné číslo nadobúdateľa by znemožňovalo „predložiť jasný dôkaz o tom, že základné požiadavky [na priznanie oslobodenia] boli splnené“.¹⁸ Nesplnenie si takejto povinnosti môže mať za následok prípadné uloženie sankcií, ale nie zmenu režimu platenia DPH.

15 — Ten istý článok 28b ods. 2 v druhom pododseku dopĺňa tento systém o mechanizmus na zamedzenie dvojitého zdanenia.

16 — V zmysle bodu 40 už citovaného rozsudku *Teleos* a *i*.

17 — Potvrďuje to aj článok 18 ods. 1 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, s. 1), podľa ktorého, „pokiaľ poskytovateľ nemá informácie, ktoré svedčia o opaku, môže odberateľa usadeného v rámci Spoločenstva považovať za zdaniteľnú osobu...: a) v prípade, že mu odberateľ oznámil svoje individuálne identifikačné číslo pre DPH...; b) odberateľovi ešte nebolo pridelené individuálne identifikačné číslo pre DPH, ale informoval poskytovateľa o tom, že oň požiadal, a poskytovateľ získa akýkoľvek iný dôkaz...“.

18 — Rozsudok *Collée*, už citovaný, bod 31.

2. Nesplnenie si povinnosti uviesť daňové identifikačné číslo, ktorú ukladá článok 22 šiestej smernice, nemôže viesť k zmene režimu platenia DPH

51. V oblasti práva na odpočítanie DPH judikatúra už stanovila, že nesplnenie si formálnych povinností podľa článku 22 šiestej smernice nemôže brániť priznaniu tohto práva, keď sú splnené hmotnoprávne požiadavky týkajúce sa jeho vzniku.

52. Vo veci Dankowski¹⁹, ktorá sa týkala práve priznania uvedeného práva na odpočítanie, problém spočíval v tom, že hoci faktúry obsahovali identifikačné číslo poskytovateľa služby, toto číslo mu bolo pridelené *ex officio* poľskými daňovými orgánmi bez toho, aby podal žiadosť o registráciu na účely DPH. Poskytovateľ si preto nesplnil povinnosť uviesť začiatok svojej činnosti zdaniteľnej osoby (článok 22 ods. 1 šiestej smernice). Súdny dvor vo svojom rozsudku rozhodol, že „bez ohľadu na význam takejto registrácie pre riadne fungovanie systému DPH... skutočnosť, že zdaniteľná osoba si nesplnila túto povinnosť, nemôže spochybniť právo na odpočítanie, ktoré priznáva článok 17 ods. 2 šiestej smernice inej zdaniteľnej osobe. Článok 22 ods. 1 šiestej smernice totiž iba zdaniteľným osobám ukladá povinnosť uviesť začiatok, zmenu a skončenie aktivít, ale neumožňuje členským štátom, aby v prípade nesplnenia tejto povinnosti odložili uplatnenie práva na odpočítanie až na obdobie, keď sa zdaniteľné transakcie začnú skutočne vykonávať, alebo aby zdaniteľnú osobu o toto právo pripravili“.²⁰

53. Tento rozsudok podľa môjho názoru jasne vyjadruje myšlienku, že formálne povinnosti podľa článku 22 a hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočítanie (alebo – ako v prejednávanom prípade – práva na oslobodenie) sa uplatňujú na rozdielnych úrovniach, a preto nesplnenie si formálnych povinností nemôže viesť k zmene hmotnoprávneho režimu platenia DPH.

54. Na druhej strane je zrejmé, že hoci povinnosť oznámiť identifikačné číslo nadobúdateľa pre DPH prináleží dodávateľovi, ten si ju môže splniť iba v prípade, ak mu nadobúdateľ túto informáciu poskytne. Pokiaľ však dodávateľ koná v dobrej viere a prijme všetky primerané opatrenia, ktoré má k dispozícii, aby sa ubezpečil, že transakcia, ktorú vykoná, nebude mať za následok jeho účasť na daňovom podvode, bolo by nelogické sankcionovať dodávateľa za nesplnenie si povinnosti vyplývajúce z chýbajúcej spolupráce nadobúdateľa a v konečnom dôsledku z nesplnenia si povinnosti nadobúdateľa mať identifikačné číslo pre DPH v členskom štáte určenia tovaru. V už citovaných rozsudkoch Dankowski a Euro Tyre Holding je tiež vyjadrená myšlienka, že nesplnenie si formálnej povinnosti subjektom nemôže z daňového hľadiska poškodiť iný subjekt.²¹

3. Od zásady neutrality sa okrem prípadov daňového podvodu nemožno odchyliť

55. Napokon nepriznanie oslobodenia dodávateľovi, ktorý nepredloží identifikačné číslo nadobúdateľa pre DPH, aj keď všetky objektívne okolnosti nasvedčujú tomu, že sa uskutočnila dodávka tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle šiestej smernice, spôsobuje riziko dvojitého zdanenia a v každom prípade znamená prerozdelenie daňovej právomoci, pričom oba tieto dôsledky sú v rozpore so zásadou neutrality DPH.

56. Ako je známe, citovaná zásada zaručuje úplnú neutralitu dane, „pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy podliehajú DPH“.²² V rámci uvedených činností preto podnikateľ má byť úplne oslobodený od splatnej alebo zaplatenej DPH prostredníctvom systému odpočtu DPH na vstupe. V kontexte transakcií v rámci Spoločenstva sa citovaná neutralita zaručuje v spojení so zásadou

19 — Rozsudok z 22. decembra 2010, C-438/09, Zb. s. I-14009.

20 — Tamže, body 33 a 34 a tam citovaná judikatúra.

21 — Tamže, bod 36: „prípadné nesplnenie si povinnosti uvedenej v článku 22 ods. 1 šiestej smernice poskytovateľom služieb... nemôže spochybniť právo na odpočítanie, ktoré príjemcovi uvedených služieb priznáva článok 17 ods. 2 tejto smernice“. Pozri v tom istom zmysle rozsudok Euro Tyre Holding, už citovaný, body 37 a 38.

22 — Pozri napríklad rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19.

teritoriality, podľa ktorej výber DPH prislúcha členskému štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe tovaru. Ako vyplýva z judikatúry, tento mechanizmus umožňuje presné rozdelenie príjmov z DPH vybratej z plnení v rámci Spoločenstva a „zabezpečuje jasné rozdelenie daňovej suverenity predmetných členských štátov“.²³

57. Ak by sa však z vyššie uvedeného dôvodu dodávateľovi nepriznalo oslobodenie a došlo by k výberu DPH v Nemecku, ale nadobúdateľ by priznal plnenie v členskom štáte určenia (Fínsko), vznikla by situácia dvojitého zdanenia, ktorá je v zjavnom rozpore s touto zásadou neutrality. Podľa článku 21 nariadenia (ES) č. 1777/2005²⁴ totiž, „ak sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva..., členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí, vykoná svoju právomoc zdaníť bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na operáciu v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začala“. Ako som už uviedol vo svojich návrhoch vo veci R.²⁵, prípadné vrátenie DPH zaplatenej v Nemecku by v tomto prípade neumožnilo zamedziť dvojitému zdaneniu, ale len odstrániť následky prípadného dvojitého zdanenia, ku ktorému už došlo, a preto nestačí na zaručenie zásady neutrality dane.

58. Naopak neuplatnenie oslobodenia v krajine pôvodu tovaru (Nemecko) by v každom prípade malo za následok, že tento štát by vybral DPH, ktorá mu nepatrí, pretože skutočný zmysel režimu plnení v rámci Spoločenstva spočíva v tom, aby celú daň vybral štát, v ktorom je tovar spotrebovaný (Fínsko). Aj v prípade, ak by nedošlo k dvojitému zdaneniu (čiže aj keby Fínsko napokon DPH nevybralo), by preto došlo k prerozdeleniu daňovej právomoci v rozpore so zásadou neutrality.

59. Podľa ustálenej judikatúry opatrenia, ktoré môžu členské štáty prijať podľa článku 28c časti A šiestej smernice na zabezpečenie správnej a jednoduchšej aplikácie oslobodenia dodávok tovaru v rámci Spoločenstva, ako aj „na zabránenie akémukoľvek [podvodu, úniku] či zneužitiu“, nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, ani sa nesmú používať spôsobom sponchyňujúcim neutralitu DPH.²⁶

60. Účinok opatrenia podmieňujúceho uplatnenie oslobodenia tým, že dodávateľ predloží identifikačné číslo nadobúdateľa pre DPH, by však za vyššie opísaných podmienok odporoval zásade neutrality, a teda takéto opatrenie by bolo v rozpore s ustanoveniami šiestej smernice.

61. Je pravda, že Súdny dvor uznal, že uvedená zásada nemá absolútnu povahu a že sa od nej možno odchýliť v prípadoch daňového podvodu alebo zlej viery. Súdny dvor konkrétne vo svojom už citovanom rozsudku R. konštatoval, že zásad neutrality a ochrany legitímnej dôvery „sa... nemôže dovoľávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH“.²⁷ Ako sa v tomto rozsudku uvádza ďalej, zásada proporcionality „nebráni tomu, aby dodávateľ, ktorý sa zúčastňuje na podvode, bol povinný zaplatiť *a posteriori* DPH z dodávky v rámci Spoločenstva, ktorú vykonal, ak jeho účasť na podvode je určujúcim prvkom, ktorý treba zohľadniť pri skúmaní proporcionality vnútroštátneho opatrenia“.²⁸

62. Okolnosti veci R. však boli zjavne odlišné od okolností prejednávanej veci. V uvedenom prípade R., ktorý vystupoval ako dodávateľ v transakciách v rámci Spoločenstva, vystavil falošné faktúry v mene fiktívnych kupujúcich, pričom zatajil totožnosť skutočných nadobúdateľov s cieľom umožniť im vyhnúť sa zaplateniu DPH v členskom štáte určenia. Na rozdiel od prejednávanej veci teda išlo o jasný prípad daňového podvodu. Pokiaľ by vnútroštátny súd, ktorému prináleží vykonať konkrétne posúdenie

23 — Rozsudok EMAG Handel Eder, už citovaný, bod 40.

24 — Nariadenie Rady zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 288, s. 1).

25 — Prednesené 29. júna 2010, bod 64 (rozsudok zo 7. decembra 2010, C-285/09, Zb. s. I-12605).

26 — Pozri napríklad rozsudok Collée, už citovaný, bod 26.

27 — Rozsudok R., už citovaný, bod 54.

28 — Tamže, bod 53.

skutkového stavu, dospel k záveru, ktorý zrejme vyplýva z údajov poskytnutých účastníkmi konania, že VSTR vo faktúre iba uviedla identifikačné číslo fínskej spoločnosti bez toho, aby zatajila skutočnosť, že tovar od nej nadobudla ATLANTIC, nebolo by vhodné uplatniť výnimku stanovenú v judikatúre R., a teda ani nepriznať oslobodenie.

63. Okrem prípadov daňového podvodu, na ktoré poukazuje rozsudok R., sa totiž členské štáty nemôžu jednostranne odchyliť od základných zásad spoločného systému DPH. Uvedený rozsudok je výslovne založený na existencii podvodného konania dodávateľa. V tomto rozsudku sa uvádza, že z hľadiska proporcionality je dôležité, že „jeho účasť na podvode je určujúcim prvkom“ (bod 53), a ďalej sa v ňom zdôrazňuje, že účasť na uvedenom podvode musela byť zámerná a ohroziť fungovanie spoločného systému DPH.

64. Rozsudok R. v konečnom dôsledku zaviedol výnimku zo zásady neutrality, ktorú nemožno rozšíriť nad rámec prípadu, o aký išlo v uvedenom rozsudku. Porušenie zásady neutrality z výlučne preventívnych dôvodov, keď dodávateľ bol schopný preukázať, že nekonal podvodne, sa nejaví ako primerané opatrenie, ktoré by mohlo byť odôvodnené vzhľadom na judikatúru.

4. Záver v súvislosti s prvou prejudiciálnou otázkou

65. Vzhľadom na všetko, čo bolo uvedené vyššie, možno dospieť k záveru, že šiesta smernica nepodmieňuje priznanie postavenia zdaniteľnej osoby – či už vo všeobecnosti alebo na určenie uplatniteľnosti oslobodenia vzťahujúceho sa na dodávky tovaru v rámci Spoločenstva – oznámením identifikačného čísla pre DPH, ale priznanie tohto postavenia závisí len od vykonávania hospodárskej činnosti, ktorej existenciu v prejednávanej príhode možno ťažko poprieť.²⁹

66. Nesplnenie si povinnosti oznámiť identifikačné číslo nadobúdateľa pre DPH dodávateľom v transakcii v rámci Spoločenstva môže viesť k uloženiu sankcií, a ak by sa preukázala jeho účasť na podvodnej transakcii, k nepriznaniu oslobodenia zodpovedajúceho dodávke tovaru v rámci Spoločenstva v súlade s rozsudkom R. Obe opatrenia predstavujú primeraný systém boja proti daňovým podvodom.

67. Naopak bolo by neprimerané, ak by akékoľvek nesplnenie si formálnych povinností bez existencie podvodného konania viedlo k úplnej premene systému dodávok tovaru v rámci Spoločenstva a k jednostrannému preneseniu daňovej právomoci na členský štát, ktorému neprináleží vykonávať túto právomoc.

C – Druhá prejudiciálna otázka

68. Bundesfinanzhof vo svojej druhej otázke poukazuje na dve odlišné skutočnosti, z ktorých každá môže mať vplyv na odpoveď na prvú otázku.

1. Prvá časť druhej otázky

69. Prvá časť druhej otázky sa týka najmä prípadného významu skutočnosti, že nadobúdateľ je podnikateľom usadeným v tretej krajine, ktorý odoslal predmet dodávky v rámci reťazového plnenia z jedného členského štátu do iného členského štátu, ale v žiadnom členskom štáte nie je registrovaný na účely DPH.

29 — Vzhľadom na vlastnosti predávaného tovaru (dva stroje na drvenie kameňa) možno predpokladať, že nebude určený na „osobnú spotrebu“, ktorá by vylučovala existenciu „hospodárskej činnosti“ v zmysle smernice.

70. Podľa môjho názoru možno na túto otázku odpovedať len záporne. Ako správne pripomína Komisia, žiadne z ustanovení relevantných v tomto prípade nestanovuje rozdiely podľa toho, či je nadobúdateľ usadený na území členského štátu alebo v tretej krajine.

71. Význam skutočnosti, že nadobúdateľ je podnikateľom usadeným v tretej krajine, ktorý nie je registrovaný na účely DPH, nie je odlišný od prípadného významu iných okolností, pri ktorých nadobúdateľ nemá identifikačné číslo pre DPH alebo ho jednoducho neuviedol. Jedinými skutočnosťami relevantnými pre uvedenú odpoveď sú neoznámenie uvedeného identifikačného čísla – bez ohľadu na jeho príčiny – a existencia alebo neexistencia podvodného konania.

2. Druhá časť druhej otázky

72. Vnútroštátny súd sa napokon pýta, či môže mať na odpoveď na prvú otázku vplyv skutočnosť, že zdaniteľná osoba preukázala, že nadobúdateľ podal daňové priznanie v súvislosti s nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva.

73. Podľa môjho názoru má táto otázka zmysel iba v prípade, ak sa dospeje k záveru, že – ako je to v tomto prípade – priznanie oslobodenia dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane nemôže byť podmienené tým, že zdaniteľná osoba účtovne preukáže identifikačné číslo nadobúdateľa pre DPH.

74. Na základe takého záveru by cieľom tejto otázky bolo objasniť, či priznanie oslobodenia môže byť alternatívne podmienené tým, že dodávateľ preukáže, že nadobúdateľ priznal nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte určenia.

75. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania je táto otázka odôvodnená „prepojením“, ktoré podľa ustálenej judikatúry musí existovať medzi dodávkou tovaru v rámci Spoločenstva oslobodenou od dane a nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré podlieha dani a nie je od nej oslobodené.

76. Z judikatúry totiž vyplýva, že „dodávka tovaru v rámci Spoločenstva a jeho nadobudnutie v rámci Spoločenstva v skutočnosti predstavujú jedno a to isté hospodárske plnenie“, a „preto akémukoľvek zdaneniu nadobudnutia v rámci Spoločenstva v členskom štáte určenia zásielky alebo prepravy tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 1 písm. a) prvého odseku šiestej smernice zodpovedá oslobodenie predmetnej dodávky alebo prepravy v členskom štáte odoslania predmetnej zásielky na základe článku 28c A písm. a) prvého odseku tej istej smernice“.³⁰

77. To znamená, že dodávka oslobodená od dane a nadobudnutie podliehajúce dani sú prepojené a na účely rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty, a teda aj na účely zásady daňovej neutrality, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH, tvoria jeden celok.³¹ Nezdá sa však, že dôsledky tejto väzby môžu siahať až tak ďaleko, že požiadavkou na priznanie oslobodenia dodávky od dane bude dôkaz – ktorý musí predložiť dodávateľ –, že nadobudnutie bolo priznané nadobúdateľom v členskom štáte určenia. Takáto požiadavka určite nie je uvedená v šiestej smernici a z dôvodov uvedených v súvislosti s požiadavkou identifikačného čísla by bola nielen neprimeraným opatrením, ale porušovala by aj zásadu neutrality.

78. Pokiaľ ide o zásadu neutrality, treba pripomenúť, že neoddeliteľnosť dodávky a nadobudnutia v rámci Spoločenstva nemôže viesť k podmieneniu výkonu daňovej právomoci členského štátu pôvodu tovaru a daňovej právomoci členského štátu určenia tovaru.

30 — Rozsudky EMAG Handel Eder, už citovaný, bod 29, a Teleos a i., už citovaný, body 23 a 24.

31 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 25.

79. Táto myšlienka je pre opačný prípad zakotvená v už citovanom článku 21 nariadenia č. 1777/2005, podľa ktorého členský štát určenia tovaru „vykoná svoju právomoc zdaníť bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na operáciu v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začal[i]“. Z tohto ustanovenia vyplýva, že výber dane v členskom štáte určenia sa má uskutočniť bez toho, aby bolo potrebné overiť, či v štáte pôvodu bolo priznané oslobodenie, ale podľa už citovaného rozsudku Teleos sa má táto zásada zrejme vzťahovať aj na opačný prípad, keďže tento rozsudok stanovuje, že „v rámci prechodného režimu nadobudnutia a dodávok tovaru v rámci Spoločenstva je na účely riadneho výberu DPH nevyhnutné, aby príslušné daňové orgány overili, a to jedny nezávisle od druhých, či došlo k splneniu podmienok jednak nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ako aj oslobodenia zodpovedajúcej dodávky. Preto, hoci predloženie daňového priznania týkajúceho sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva kupujúcim môže byť indíciou toho, že skutočne došlo k preprave tovaru mimo členského štátu dodania, takéto vyhlásenie napriek tomu nemá určujúci význam na účely preukázania, že ide o dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá je oslobodená od dane“³².

80. Priznanie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte určenia by iste eliminovalo pôvodný problém, ktorý vzniká v prejednávanom prípade, keďže takéto priznanie by s najväčšou pravdepodobnosťou malo za následok pridelenie identifikačného čísla pre DPH spoločnosti nadobúdajúcej tovar v uvedenom členskom štáte.

81. Napriek tomu neexistencia dôkazu o priznaní plnenia v štáte určenia ani neuvedenie identifikačného čísla nadobúdateľa samy osebe nemôžu viesť k nepriznaniu oslobodenia dodávky od dane. Najmä požiadavka preukázať priznanie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v štáte určenia sa zdá neprimeraná.

82. Hoci samotný rozsudok R., už citovaný, stanovuje, že členský štát odoslania je v zásade povinný nepriznať oslobodenie od dane dodávateľovi, „pokiaľ... ide o jednotlivé prípady, v ktorých sú vážne dôvody domnievať sa, že nadobudnutie v rámci Spoločenstva zodpovedajúce dotknutému dodaniu by sa mohlo vyhnúť plateniu DPH v členskom štáte určenia“³³, pripomínam, že toto konštatovanie bolo uvedené za okolností podvodu.

83. V konečnom dôsledku sa domnievam, že od dodávateľa nemožno vyžadovať, aby na účely priznania oslobodenia vzťahujúceho sa na dodávku tovaru v rámci Spoločenstva preukázal, že nadobúdateľ podal v členskom štáte určenia daňové priznanie v súvislosti s nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva.

VI – Návrh

84. Preto navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof (Nemecko), odpovedal takto:

1. Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu neumožňuje, aby členské štáty považovali dodávku tovaru v rámci Spoločenstva za oslobodenú od dane len vtedy, ak zdaniteľná osoba účtovne preukáže daňové identifikačné číslo nadobúdateľa.
2. Na uvedený záver nemá vplyv skutočnosť, že nadobúdateľ je podnikateľom usadeným v tretej krajine, ktorý síce odoslal predmet dodávky v rámci reťazového plnenia z jedného členského štátu do iného členského štátu, ale v žiadnom členskom štáte nie je registrovaný na účely DPH.

32 — Tamže, bod 71.

33 — Bod 52.

Smernica 77/388 neumožňuje, aby členské štáty považovali dodávku tovaru v rámci Spoločenstva za oslobodenú od dane len vtedy, ak zdaniteľná osoba preukáže, že nadobúdateľ podal v členskom štáte určenia daňové priznanie v súvislosti s nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva.