

Vec C-409/04

The Queen, na návrh:

Teleos plc a i.

proti

Commissioners of Customs & Excise

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division]

„Šiesta smernica o DPH – článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek – Nadobudnutie v rámci Spoločenstva – Dodávka v rámci Spoločenstva – Oslobodenie od dane – Tovar odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu – Dôkazy – Vnútroštátne opatrenia pre boj proti podvodom“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Prechodná úprava zdačovania obchodu medzi členskými štátmi*

[Smernica Rady 77/388, článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek]

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Prechodná úprava zdačovania obchodu medzi členskými štátmi*

[Smernica Rady 77/388, článok 28c A písm. a) prvý odsek]

3. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Prechodná úprava zdačovania obchodu medzi členskými štátmi*

[Smernica Rady 77/388, článok 28c A písm. a) prvý odsek]

1. Článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 2000/65, sa majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

Podmienkou predchádzajúcou uplatneniu prechodnej úpravy stanovenej v hlave XVIa šiestej smernice je, že plnenie sa uskutočňuje v rámci Spoločenstva, a najmä fyzický pohyb tovaru z jedného členského štátu do iného. Táto podmienka týkajúca sa prekročenia hranice medzi členskými štátmi je totiž súčasťou plnenia v rámci Spoločenstva, ktorá ho odlišuje od plnenia, ku ktorému dochádza vo vnútri krajiny.

Okrem toho rovnako ako ďalšie pojmy, ktoré vymedzujú plnenia zdaniteľné na základe šiestej smernice, majú aj pojmy dodávka v rámci Spoločenstva a nadobudnutie v rámci Spoločenstva objektívnu povahu a uplatňujú sa nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení. V dôsledku toho je nutné, aby sa kvalifikácia dodávky alebo nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva uskutočnila na základe objektívnych dôkazov, ako je existencia fyzického pohybu tovaru medzi členskými štátmi.

(pozri body 37, 38, 40, 42, bod 1 výroku)

2. Článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2000/65, sa má vykladať v tom zmysle, že odporuje tomu, aby príslušné orgány členského štátu dodania nútili dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňovali jeho právo na oslobodenie dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane, aby následne zaplatil daň z pridanej hodnoty z tohto tovaru, keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu účasti uvedeného dodávateľa na takomto podvode, pokiaľ však tento dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka v rámci Spoločenstva, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

V prvom rade by bolo v rozpore so zásadou právnej istoty, aby členský štát, ktorý stanovil podmienky na uplatnenie oslobodenia dodávky tovaru v rámci Spoločenstva tým, že najmä stanovil zoznam dokumentov, ktoré je potrebné predložiť príslušným orgánom, pričom spoločiatku dokumenty predložené dodávateľom prijal ako dôkazy odôvodňujúce nárok na oslobodenie od dane, mohol následne nútiť dodávateľa, aby zaplatil daň z pridanej hodnoty príslúchajúcu na takúto dodávku, ak sa ukáže, že z dôvodu spáchania podvodu nadobúdateľom, o ktorom dodávateľ nevedel ani nemohol vedieť, dotknutý tovar v skutočnosti neopustil územie členského štátu dodania.

V druhom rade akékoľvek rozdelenie rizika medzi dodávateľom a daňový orgán v nadväznosti na podvod spôsobený treťou osobou však musí byť v súlade so zásadou proporcionality. Úprava, ktorá prenesie všetku zodpovednosť za zaplatenie dane z pridanej hodnoty na dodávateľa nezávisle od toho, či sa podieľal, alebo nepodieľal na takomto podvode, nevyhnutne nechráni zosúladený systém dane z pridanej hodnoty pred podvodom a zneužitím zo strany nadobúdateľa. Ak by teda došlo k oslobodeniu nadobúdateľa od akejkoľvek zodpovednosti, bol by tento nadobúdateľ nabádaný k tomu, aby neodosielať alebo neprepravoval tovar mimo územia členského štátu dodania a aby ho nedeklaroval na účely dane z pridanej hodnoty v predpokladaných členských štátoch určenia.

V treťom rade, ak by dodávateľia boli povinní *a posteriori* sami zaplatiť daň z pridanej hodnoty, zásada daňovej neutrality by sa nedodržala, keďže dodávateľia, ktorí uskutočňujú plnenia v rámci krajiny, nie sú nikdy zaťažovaní daňou na výstupe vzhľadom na to, že ide o nepriamu spotrebiteľskú daň. Z tohto dôvodu by zdaniteľné osoby uskutočňujúce plnenia v rámci Spoločenstva za takých podmienok, ako sú podmienky v konaní vo veci samej, boli v menej výhodnom postavení ako zdaniteľné osoby uskutočňujúce vnútroštátne plnenia.

V štvrtom rade podľa judikatúry Súdneho dvora uplatniteľnej prostredníctvom analógie nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Preto okolnosti, že dodávateľ konal dobromyseľne, že prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, a že jeho účasť na podvode sa vylúčila, predstavujú dôležité faktory na určenie možnosti uložiť mu povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty *a posteriori*. Naopak, akonáhle si dodávateľ splnil povinnosti týkajúce sa preukázania dodávky v

rámci Spoločenstva napriek tomu, že nadobúdateľ si nesplnil zmluvnú povinnosť odoslať alebo prepraviť tovar mimo územia členského štátu dodania, je potrebné za dlžníka dane z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte považovať práve tohto nadobúdateľa.

(pozri body 50, 58, 60, 65 – 67, bod 2 výroku)

3. Skutočnosť, že nadobúdateľ predložil daňovým orgánom členského štátu určenia vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, môže byť doplňujúcim dôkazom na účely preukázania, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania, nemožno ho však považovať za určujúci dôkaz na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane z pridanej hodnoty.

(pozri bod 72, bod 3 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 27. septembra 2007 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek – Nadobudnutie v rámci Spoločenstva – Dodávka v rámci Spoločenstva – Oslobodenie od dane – Tovar odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu – Dôkazy – Vnútroštátne opatrenia pre boj proti podvodom“

Vo veci C-409/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Spojené kráľovstvo) zo 6. mája 2004 a doručený Súdnemu dvoru 24. septembra 2004, ktorý súvisí s konaním:

The Queen na návrh:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd,

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (spravodajca) a A. Ó Caoimh,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. júna 2006,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd a Stardex (UK) Ltd, v zastúpení: N. Fleming, M. Conlon a E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Moser a A. Young, barristers, ako aj D. Waelbroeck, avocat,

– vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Jackson, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Anderson a R. Haynes, barristers,

– grécka vláda, v zastúpení: V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos a K. Georgiadis, M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,

– francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a C. Jurgensen-Mercier, splnomocnení zástupcovia,

– Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci E. Fitzsimons, SC, a B. Conway, BL,

– talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– portugalská vláda, v zastúpení: L. Fernandes a C. Lança, splnomocnení zástupcovia,

– Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 11. januára 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 28a ods. 3 prvý pododsek a článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 (Ú. v. ES L 269, s. 44; Mim. vyd. 09/001, s. 338, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd a Stardex (UK) Ltd (ďalej len „Teleos a i.“) a Commissioners of Customs & Excise (ďalej len „Commissioners“), príslušným orgánom Spojeného kráľovstva v oblasti výberu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorý sa týka oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva od dane.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa článku 2 šiestej smernice DPH podliehajú dodávka tovaru alebo poskytnutie služieb za protihodnotu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani, ako aj dovoz tovaru.

4 Šiesta smernica obsahuje hlavu XVIa nazvanú „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“, ktorá do nej bola doplnená smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388 s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160) a ktorá obsahuje najmä články 28a až 28n.

5 V zmysle článku 28a šiestej smernice:

„1. Dani z pridanej hodnoty podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločnosti uskutočnené za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na daňové oslobodenie podľa článku 24 a na ktorú sa nevzťahujú opatrenia stanovené v druhej vete článku 8 (1) a) alebo v článku 28b (B) (1).

...

3. „Interná akvizícia tovaru v rámci spoločnosti predstavuje akvizíciu [Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva predstavuje nadobudnutie – *neoficiálny preklad*] práva disponovať ako majiteľ hmotným majetkom, ktorý bol vyexpedovaný alebo transportovaný osobou, ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej

tovar [ktorý bol odoslaný alebo prepravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet – *neoficiálny preklad*] do členského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný [odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*].

Tam, kde sa nadobudol tovar prostredníctvom nezdaniteľnej právnickej osoby, ktorý bol expedovaný alebo transportovaný [odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*] z tretieho teritória a dovezený prostredníctvom tejto nezdaniteľnej právnickej osoby do členského štátu iného ako je členský štát, do ktorého prišiel expedovaný alebo transportovaný [odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*] tovar, potom takýto tovar sa bude považovať za tovar expedovaný alebo transportovaný [odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*] z členského štátu dovozu. Takýto členský štát poskytne dovozcovi, ako je definovaný v článku 21 (4), refundáciu dane z pridanej hodnoty, ktorá bola zaplatená v súvislosti s dovozom tovaru, pokiaľ dovozca preukáže, že jeho akvizícia podliehala dani z pridanej hodnoty v členskom štáte príchodu expedovaného alebo transportovaného tovaru [preukáže, že toto nadobudnutie bolo zdanené v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí – *neoficiálny preklad*].

...

5. S nasledujúcim sa bude nakladať ako s realizovanou dodávkou tovaru [s dodávkou tovaru za protihodnotu – *neoficiálny preklad*]:

b) transfer [preprava – *neoficiálny preklad*] tovaru prostredníctvom zdaniteľnej osoby z jej podniku do iného členského štátu.

...“

6 Článok 28b A šiestej smernice stanovuje:

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

2. 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 vydá identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, pod ktorým osoba nadobúdajúca tovar uskutočnila toto nadobudnutie, s výnimkou prípadu, ak osoba, získavajúca tovar nepreukáže [pod ktorým nadobúdateľ tento tovar nadobudol, pokiaľ nadobúdateľ nepreukáže – *neoficiálny preklad*], že nadobudnutie podliehalo dani v zhode s odsekom 1.

...“

7 Článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovujú 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 [akémukoľvek podvodu, úniku – *neoficiálny preklad*] či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5 expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar [v článku 5, odoslaného alebo prepraveného predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet – *neoficiálny preklad*] 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 [ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala – *neoficiálny preklad*].“

8 V zmysle článku 28d ods. 1 šiestej smernice:

„Zdaniteľná udalosť sa vyskytne, ak sa uskutoční interná akvizícia tovaru [K zdaniteľnému plneniu dochádza v okamihu dodania tovaru – *neoficiálny preklad*] v rámci spoločenstva. 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 22 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice stanovuje pre zdaniteľné osoby viaceré povinnosti týkajúcich sa najmä účtovníctva, fakturácie, daňového vyhlásenia, ako aj súhrnu výkazov, ktoré sú tieto osoby povinné predložiť správcovi dane. Jeho odsek 8 znie:

„Členské štáty môžu uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso dane a pre prevenciu proti, podmienené požiadavkami rovnakého zaobchádzania domácych transakcií a transakcií uskutočnených medzi členskými štátmi a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi členskými krajinami nezadajú vznik [na riadny výber dane a na predchádzanie daňovým podvodom pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k vzniku – *neoficiálny preklad*] formalít spojených s prechodom hraníc.“

Vnútroštátna právna úprava

10 Článok 30 ods. 8 zákona z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Act 1994, ďalej len „zákon z roku 1994“) znie:

„Nariadenia môžu stanoviť uplatnenie nulovej sadzby na niektoré dodávky tovarov alebo na dodávky tovarov presne určených nariadeniami v prípade, že:

a) Commissioners sú presvedčení, že tovar bol vyvezený alebo sa vyvezie na miesto nachádzajúce sa mimo územia členských štátov alebo že sa predmetná dodávka týka zároveň:

i) prepravy tovaru mimo územia Spojeného kráľovstva, a

ii) jeho nadobudnutia v inom členskom štáte osobou podliehajúcou DPH vyrubenej na tento nadobudnutý tovar na základe ustanovení právnej úpravy tohto členského štátu...

b) alebo v prípade, že dôjde k splneniu všetkých ďalších podmienok, ktoré môžu stanovovať nariadenia alebo uložiť Commissioners.“

11 Článok 134 nariadenia z roku 1995 o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Regulations 1995) stanovuje:

„Ak sú Commissioners presvedčení, že:

a) tovar dodaný zdaniteľnou osobou opustí Spojené kráľovstvo;

- b) dodávka je určená pre osobu podliehajúcu dani v inom členskom štáte;
- c) tovar bol prepravený do iného členského štátu a
- d) tento tovar nepatrí medzi tovar, vo vzťahu ku ktorému sa zdaniteľná osoba rozhodla podľa článku 50 A zákona [zákona z roku 1994] pre zdanenie DPH zo ziskovej marže uplatňujúcej sa na dodávku;

bude dodávka zdanená nulovou sadzbou, ak dôjde k splneniu podmienok, ktorých stanovenie je v právomoci Commissioners.“

12 Ďalšie možnosti oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva sú uvedené v usmerneniach č. 725 a 703, ktoré majú podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu o zaťažení prejudiciálneho konania iastočne právnu silu zákona.

13 Usmernenie č. 703 určené všetkým hospodárskym subjektom iným v obchode v rámci Spoločenstva najmä stanovuje:

„8.4 Podmienky uplatnenia nulovej sadzby dane na dodávky s miestom určenia v iných členských štátoch

V prípade, že dodávate tovar zákazníkovi zaregistrovaným ako zdaniteľná osoba pre DPH v inom členskom štáte [Európskej únii], môžu sa vaše dodávky zdať nulovou sadzbou, a to za podmienky, že:

- získate a na faktúrach týkajúcich sa predaja podliehajúceho DPH uvediete identifikačné číslo vášho zákazníka pre DPH v rámci Spoločenstva vrátane kódu jeho štátu, zloženého z dvoch písmen,
- tovar sa odošle alebo prepraví mimo územia Spojeného kráľovstva do miesta určenia v inom členskom štáte [Únii], a
- v lehote troch mesiacov odo dňa uskutočnenia dodávky získate a uschováte platné obchodné dokumenty, ktoré preukazujú, že tovar opustil Spojené kráľovstvo.

...

Ak si váš zákazník zo Spoločenstva sám prevezme tovar alebo zabezpečí jeho prevzatie, a to že tovar opustí Spojené kráľovstvo, musíte:

- si dať potvrdiť spôsob, ktorým tovar opustí Spojené kráľovstvo a zabezpečí zaslanie dôkazu o jeho vývoze, a
- požiadať vášho zákazníka o zaplatenie zábezpeky rovnajúcej sa výške DPH, ktorej budete podliehať, ak nezískate dôkaz o vývoze tovaru zo Spojeného kráľovstva. (Zábezpeku možno vrátiť po obdržaní dôkazu, že tovar opustil Spojené kráľovstvo).“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 V roku 2002 Teleos a i. predali mobilné telefóny španielskej spoločnosti Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (ďalej len „TT“). Podľa kúpnych zmlúv sa miesto určenia tovaru nachádzalo vo všeobecnosti vo Francúzsku a v určitých prípadoch v Španielsku. Skoro vo všetkých prípadoch došlo k uzavretiu zmlúv podľa jedného z ustanovení medzinárodného obchodu stanovených Medzinárodnou obchodnou komorou (ustanovení nazývaných „Incoterms

2000“), konkrétne „zo závodu“ („ex-works“ alebo EXW), čo znamená, že Teleos a i. boli len povinní poskytnúť tovar k dispozícii TT v sklade nachádzajúcom sa v Spojenom kráľovstve, pričom TT je zodpovedná za pokračovanie prevozu do dohodnutého členského štátu. Sklad patrila Euro-Cellars Ltd, spoločnosti zaoberajúcej sa prevádzkou colných skladov a distribúciou.

15 Za každú transakciu Teleos a i. dostal od TT niekoko dní po predaji jedno opevatené a podpísané originálne vyhotovenie nákladného listu CMR (náložný list vyhotovený na základe dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave podpísaného 19. mája 1956 v Ženeve, zmeneného a doplneného protokolom z 5. júla 1978), ktorý opisuje tovar a uvádza adresu dodávky, meno vodiča a evidenčné číslo vozidla. Takýto list, ktorý obsahoval podpis TT, bol určený na to, aby potvrdil, že mobilné telefóny boli doručené do stanoveného miesta urenia.

16 Commissioners spoiatku uznali tieto dokumenty ako dôkaz vývozu tovaru mimo územia Spojeného kráľovstva, takže uvedené dodávky boli oslobodené od DPH, keďže sa na ne uplatnila nulová sadzba dane a Teleos a i. mali právo na vrátenie dane zaplatenej na vstupe. Počas následných kontrol však Commissioners v niektorých prípadoch zistili, že miesto urenia uvedené na nákladnom liste CMR bolo nesprávne, že v nich uvedení prepravcovia buď neexistovali, alebo neuskutočnili prepravu mobilných telefónov a že evidenčné čísla patrili neexistujúcim vozidlám alebo vozidlám nevhodným na prepravu takéhoto tovaru. Commissioners na základe toho dospeli k záveru, že mobilné telefóny nikdy neopustili Spojené kráľovstvo a v dôsledku toho zažali vymáhať DPH príslúchajúcu na tieto dodávky vo výške viacerých miliónov GBP, pričom však uznali, že Teleos a i. sa na tomto podvode nijako nepodieali.

17 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu o zaatí prejudiciálneho konania vyplýva, že existujú dôkazy, podľa ktorých TT predložilo príslušným španielskym daňovým orgánom daňové vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia mobilných telefónov v rámci Spoločenstva. Táto spoločnosť deklarovala tiež následnú dodávku tohto tovaru ako dodávku tovaru v rámci Spoločenstva, ktorá je oslobodená od dane a požadovala vrátenie DPH zaplatenej na vstupe.

18 Vnútroštátny súd považuje za preukázané, že Teleos a i. nemali žiaden dôvod pochybovať o údajoch obsiahnutých v nákladných listoch CMR, ani o ich vierohodnosti, že tieto spoločnosti sa nepodieali na žiadnom podvode a nevedeli o tom, že telefóny neopustili Spojené kráľovstvo. Tento súd okrem toho dospel k záveru, že po tom, ako Teleos a i. uskutočnili detailne šetrenie týkajúce sa jednak TT, ako aj Euro-Cellars Ltd, aby sa ubezpečili o spoľahlivosti kupujúceho, nedospeli k žiadnemu inému konkrétnemu spôsobu na preukázanie nepresnosti vyhlásení obsiahnutých v uvedených nákladných listoch. Okrem toho nebolo vzhľadom na povahu dotknutého obchodu v rozumnej miere možné, s výnimkou nákladných listov CMR, získať žiadne ďalšie dôkazy.

19 Teleos a i. podali na vnútroštátny súd žalobu proti rozhodnutiam Commissioners o zaatí vymáhania DPH, a to z dôvodu, že šiesta smernica neobsahuje žiaden právny základ pre takéto vymáhanie.

20 Za týchto podmienok High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) rozhodol, že preruší konanie a že Súdnemu dvoru položí tieto prejudiciálne otázky:

„1. Za okolností relevantných [vo veci samej], má sa pojem ‚odoslaný‘ v článku 28a ods. 3 (nadobudnutie tovaru vo v rámci Spoločenstva) [šiestej smernice] chápať v tom zmysle, že nadobudnutie vo vnútri Spoločenstva nastane, keď:

a) právo nakladať s tovarom ako vlastník prechádza na nadobúdateľa a dodávateľ poskytne dodaný tovar k dispozícii nadobúdateľovi (ktorý je zaregistrovaný na účely DPH v inom členskom

štáte), a to na základe kúpnej zmluvy s doložkou „zo závodu“, na základe ktorej sa nadobúdate? zaväzuje previezť tovar do iného ?lenského štátu ako je štát dodania, s tým, že preprava za?ína v zabezpe?enom colnom sklade na území ?lenského štátu dodávate?a, ak zmluvné dokumenty alebo iné doklady uvádzajú, že cie?om zmluvných strán je, aby bol tovar potom ?alej prepravený na miesto ur?enia nachádzajúce sa v inom ?lenskom štáte, ale tovar ešte fyzicky neopustil územie ?lenského štátu dodania; alebo ke?

b) právo naklada? s tovarom ako vlastník prechádza na nadobúdate?a a ke? sa za?ne preprava tovaru do iného ?lenského štátu, pri?om nevyhnutne nemusí dôjsť k jej dokon?eniu (predovšetkým pokia? tovar ešte fyzicky neopustil územie ?lenského štátu dodania); alebo ke?

c) právo naklada? s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdate?a a tovar fyzicky opustil územie ?lenského štátu dodania, pri?om došlo k za?atiu jeho prepravy do iného ?lenského štátu?

2. Má sa ?lánok 28c A písm. a) [šiestej smernice] vyklada? v tom zmysle, že dodávky tovaru sú oslobodené od DPH, ke?:

– je tovar dodaný nadobúdate?ovi, ktorý je zaregistrovaný na účely DPH v inom ?lenskom štáte; a ke?

– sa nadobúdate? zmluvne zaviazá kúpiť tovar s tým, že po tom, ako nadobudne právo naklada? s tovarom ako vlastník v ?lenskom štáte dodávate?a, bude zodpovedný za prepravu tovaru z ?lenského štátu dodávate?a do druhého ?lenského štátu, a že:

a) právo naklada? s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdate?a a tovar dodaný dodávate?om bol daný nadobúdate?ovi k dispozícii na základe kúpnej zmluvy s doložkou „zo závodu“, pod?a ktorej sa nadobúdate? zaväzuje prepraviť tovar do iného ?lenského štátu, ako je štát dodania, s tým, že preprava za?ína v zabezpe?enom colnom sklade na území ?lenského štátu dodávate?a, ak zmluvné dokumenty alebo iné doklady uvádzajú, že cie?om zmluvných strán je, aby bol tovar potom ?alej prepravený na miesto ur?enia nachádzajúce sa v inom ?lenskom štáte, ale tovar ešte fyzicky neopustil územie ?lenského štátu dodania; alebo ke?

b) právo naklada? s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdate?a a ke? sa za?ala preprava tovaru do iného ?lenského štátu, pri?om nevyhnutne nemuselo dôjsť k jej dokon?eniu (predovšetkým pokia? tovar ešte fyzicky neopustil územie ?lenského štátu dodania); alebo ke?

c) právo naklada? s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdate?a a tovar opustil územie ?lenského štátu dodania, pri?om došlo k za?atiu jeho prepravy do druhého ?lenského štátu; alebo ke?

d) právo naklada? s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdate?a, pri?om možno preukázať, že tovar bol skuto?ne dodaný do ?lenského štátu ur?enia?

3. Za okolností relevantných [vo veci samej], ke? dodávate? konajúci v dobrej viere predložil príslušným orgánom vo svojom ?lenskom štáte po uplatnení nároku na vrátenie objektívne dôkazy, ktoré v ?ase ich predloženia zjavne podopierali jeho nárok na oslobodenie tovaru pod?a ?lánku 28c A písm. a) [šiestej smernice], a ke? príslušné orgány spo?iatku prijali tieto dôkazy na účely oslobodenia od dane, môžu príslušné orgány ?lenského štátu dodania a za akých okolností (a v prípade, že áno) napriek vyššie uvedenému požadovať následne od dodávate?a, aby zaplatil DPH za tento tovar, v prípade, že sa dozvedia o ?alších dôkazoch, ktoré bu? a) spochyb?ujú platnosť predchádzajúcich dôkazov, alebo b) dokazujú, že predložené dôkazy boli vecne nesprávne, ale bez toho, aby o tom dodávate? vedel alebo sa na tom podie?al?

4. Je odpoveď na tretiu otázku ovplyvnená skutočnosťou, že existujú dôkazy, že nadobúdateľ podal daňovým orgánom v členskom štáte určenia daňové vyhlásenie, ktoré v súvislosti s nadobudnutím v rámci Spoločenstva uvádzalo nákupy, ktoré sú predmetom týchto nárokov, pričom nadobúdateľ uviedol sumu, ktorá má predstavovať daň prislúchajúcu k nadobudnutiu tovaru, a že si tiež uplatnil zníženie dane o rovnakú sumu podľa článku 17 ods. 2 písm. d) šiestej smernice?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné poznámky

21 Na úvod je potrebné pripomenúť, že otázky položené vnútroštátnym súdom prináležia do kontextu prechodného režimu DPH, ktorý sa uplatňuje na obchod v rámci Spoločenstva v súvislosti so zrušením vnútorných hraníc od 1. januára 1993 smernicou 91/680. Od tohto dátumu došlo v obchode medzi členskými štátmi k definitívnemu zrušeniu vyrubenia dane pri dovoze a oslobodenia od dane pri vývoze (druhé a tretie odôvodnenie predmetnej smernice).

22 Konštatujúc však, že k uvedenému dátumu ešte neboli splnené podmienky umožňujúce zaviesť do praxe zásadu zdanenia dodaného tovaru v členskom štáte pôvodu bez toho, aby došlo k zásahu do zásady priznania daňového príjmu členskému štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe, zákonodarca Spoločenstva zaviedol hlavou XVIa šiestej smernice prechodný režim zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi založený na zavedení nového zdaniteľného plnenia, ktorou je nadobudnutie tovarov v rámci Spoločenstva (siedme a desiate odôvodnenie smernice 91/680).

23 V tomto ohľade je preto potrebné konštatovať, že dodávka tovaru v rámci Spoločenstva a jeho nadobudnutie v rámci Spoločenstva v skutočnosti predstavujú jedno a to isté hospodárske plnenie, hoci toto plnenie vytvára rôzne práva a povinnosti jednak zmluvným stranám takejto transakcie, ako aj daňovým orgánom dotknutých členských štátov.

24 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. (rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227, bod 29).

25 Z toho vyplýva, že oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva zodpovedajúce nadobudnutiu v rámci Spoločenstva umožňuje zamedziť dvojitému zdaneniu, a v nadväznosti na to tiež porušeniu zásady daňovej neutrality, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH.

O prvej a druhej otázke

26 Svojimi prvými otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

27 Podmienky, ku ktorým splneniu musí dôjsť, aby sa plnenie mohlo označiť za nadobudnutie

v rámci Spoločenstva podliehajúce DPH stanovuje článok 28a šiestej smernice. Okrem podmienok upresňujúcich postavenie predávajúceho a nadobúdateľa, ktoré sú stanovené v odseku 1 písm. a) tohto článku, odsek 3 prvý pododsek tohto článku podmieňuje nadobudnutie v rámci Spoločenstva splnením dvoch podmienok, a to jednak prechodom práva nakladať s hnutelnou vecou ako vlastník na nadobúdateľa a jednak odoslanie alebo prepravu takejto veci nadobúdateľovi do miesta určenia predávajúcim, nadobúdateľom, alebo na ich účet „do členského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný [odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*]“.

28 Plnenie, ktoré zodpovedá nadobudnutiu v rámci Spoločenstva, teda dodávka v rámci Spoločenstva, je oslobodené od DPH, ak spĺňa podmienky stanovené článkom 28c A písm. a) šiestej smernice. Na rozdiel od podmienok stanovených pre nadobudnutie v rámci Spoločenstva, toto ustanovenie stanovuje, že na to, aby mohol byť tovar oslobodený od dane z dôvodu jeho dodania v rámci Spoločenstva, musí sa odoslať alebo prepraviť „mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci spoločenstva“, teda, že odoslanie alebo preprava sa musia uskutočniť z jedného členského štátu, ktorý je súčasťou územia Spoločenstva, kde sa uplatňuje spoločný systém DPH, do druhého členského štátu Spoločenstva.

29 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že prvú podmienku týkajúcu sa nadobudnutia v rámci Spoločenstva, konkrétne prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník, vnútroštátny súd považuje za splnenú. Účastníci vo veci samej sa však rozchádzajú v názoroch v súvislosti s druhou podmienkou, ktorej splneniu takéto nadobudnutie podlieha. Rozpor sa týka najmä výkladu, ktorý je potrebné dať pojmu „odoslaný“, resp. „odoslanie“, ktoré sú uvedené v článku 28a ods. 3 prvom pododseku a v článku 28c A písm. a) prvom odseku šiestej smernice.

30 Teleos a i. sa domnievajú, že pojem „odoslaný“ znamená, že dotknutý tovar je zaslaný do stanoveného miesta určenia alebo stanovenému príjemcovi. Vychádzajú z doslovného výkladu tohto pojmu a tvrdia, že porovnanie všetkých jazykových verzií ukazuje, že pojem jednotlivo používaný týmito verziami dáva dôraz na začatie procesu odoslania a nevzťahuje na sa úplnú fyzickú prepravu tovaru mimo územia členského štátu dodávateľa.

31 Teleos a i. sa preto domnievajú, že k dodávke tovaru v rámci Spoločenstva dôjde vtedy, keď dodávateľ poskytne tovar k dispozícii nadobúdateľovi na základe doložky „zo závodu“, ktorou sa nadobúdateľ zaväzuje prepraviť tovar do iného členského štátu, pričom z dôkazov vyplýva, že úmyslom zmluvných strán bolo, aby sa tovar následne prepravil do miesta určenia nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, aj keď fyzicky ešte neopustil územie členského štátu dodania.

32 členské štáty, ktoré Súdnemu dvoru predložili svoje pripomienky, a Komisia Európskych spoločenstiev naopak tvrdia, že z použitia pojmu „odoslaný“ vyplýva, že tovar fyzicky opustil územie členského štátu odoslania alebo že bol doručený do členského štátu určenia.

33 Hoci je pravdou, že podľa doslovného výkladu výraz „vyexpedovaný alebo transportovaný [odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*]... do členského štátu“, obsiahnutý v článku 28a ods. 3 prvom pododseku šiestej smernice, zdá sa, dáva dôraz na začatie procesu odoslania alebo prepravy, tak ako to tvrdia Teleos a i., pravdou tiež ostáva, tak ako tvrdí väčšina členských štátov, ktoré Súdnemu dvoru predložili pripomienky, že z výrazu „expedovaného a transportovaného [odoslaného alebo prepraveného – *neoficiálny preklad*]... mimo územia [členského štátu]“ uvedeného v článku 28c A písm. a) prvom odseku tejto smernice vyplýva, že tovar skutočne opustil členský štát dodania.

34 Za týchto podmienok je vzhľadom na nevyhnutný vzájomný vzťah medzi dodávkou a nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva potrebné dať obom ustanoveniam uvedeným v

predchádzajúcom bode taký výklad, na základe ktorého budú mať rovnaký význam a dosah.

35 V prípade viacerých možných doslovných výkladov určitého pojmu je však pre určenie jeho dosahu potrebné vziať do úvahy kontext, v ktorom sa uplatňuje, a zohľadniť ciele a štruktúru šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. júna 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Zb. s. I-2561, body 16 a 17; z 5. júna 1997, *SDC*, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 22, a z 19. apríla 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Zb. s. I-3225, bod 20).

36 Z cieľa sledovaného prechodnou úpravou stanovenou v hlave XVIa šiestej smernice, ktorým je prenesenie daňového príjmu na členský štát, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaného tovaru (pozri rozsudok *EMAG Handel Eder*, už citovaný, bod 40), vyplýva, že k vytvoreniu toho režimu došlo najmä z dôvodu úpravy pohybu tovaru v rámci Spoločenstva.

37 Keďže tento režim nahradil systém dovozov a vývozov medzi členskými štátmi, tak ako je to pripomenuté v bode 21 tohto rozsudku, jasne sa odlišuje od režimu, ktorým sa riadili plnenia uskutočňované v rámci jednej krajiny. Podmienkou predchádzajúcou uplatneniu tejto úpravy je, že plnenie sa uskutočňuje v rámci Spoločenstva, a najmä fyzický pohyb tovaru z jedného členského štátu do iného. Táto podmienka týkajúca sa prekročenia hranice medzi členskými štátmi je totiž súčasťou plnenia v rámci Spoločenstva, ktorá ho odlišuje od plnenia, ku ktorému dochádza vo vnútri krajiny.

38 Okrem toho rovnako ako ďalšie pojmy, ktoré vymedzujú plnenia zdaniteľné na základe šiestej smernice (pozri rozsudky z 12. januára 2006, *Optigen a i.*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 44, ako aj zo 6. júla 2006, *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 41), majú aj pojmy dodávka v rámci Spoločenstva a nadobudnutie v rámci Spoločenstva objektívnu povahu a uplatňujú sa nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení.

39 Na rozdiel od argumentácie *Teleos a i.*, podľa ktorej úmysel dodávateľa a nadobúdateľa uskutočniť plnenie v rámci Spoločenstva postačuje pre jeho samotnú kvalifikáciu ako plnenia v rámci Spoločenstva, je potrebné konštatovať, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že uloženie povinnosti daňovému orgánu uskutočniť vyšetrovanie s cieľom zistenia úmyslu zdaniteľnej osoby by bolo v rozpore s cieľmi spoločného systému DPH spočívajúcimi v zabezpečení právnej istoty a v uľahčení prijímania aktov spojených s uplatnením DPH tým, že sa bude, až na mimoriadne prípady, zohľadňovať objektívna povaha dotknutého plnenia (pozri rozsudok zo 6. apríla 1995, *BLP Group*, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 24, a rozsudky *Optigen a i.*, už citovaný, bod 45, ako aj *Kittel a Recolta Recycling*, už citovaný, bod 42).

40 V dôsledku toho je nutné, aby sa kvalifikácia dodávky alebo nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva uskutočnila na základe objektívnych dôkazov, ako je existencia fyzického pohybu tovaru medzi členskými štátmi.

41 Tento výklad potvrdzuje taktiež kontext, v ktorom dochádza k dodávke a nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva. Už zo samotného znenia hlavy XVIa šiestej smernice totiž vyplýva, že prechodný režim sa uplatňuje na obchod medzi členskými štátmi. Navyše ustanovenia týkajúce sa tohto režimu používajú viacero výrazov, v ktorých sa uvádza, že plnenie spočívajúce v dodávke, ako aj nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva, sa dotýka minimálne dvoch členských štátov, a že musí dôjsť k preprave tovaru medzi týmito štátmi. Tieto osobitné výrazy ako „do členského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný [odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*]“, „do členského štátu iného ako je členský štát, do ktorého prišiel expedovaný alebo transportovaný [odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*] tovar“ a „transfer [preprava – *neoficiálny preklad*] tovaru prostredníctvom zdaniteľnej osoby z jej podniku do iného členského štátu“ sú uvedené predovšetkým v článku 28a ods. 3 a 5

šiestej smernice.

42 V nadväznosti na predchádzajúce úvahy je potrebné na prvú a druhú položenú otázku odpovedať, že článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice sa majú vzťahovať na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

O tretej otázke

43 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že odporuje tomu, aby príslušné orgány členského štátu dodania nútili dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňovali jeho právo na oslobodenie dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane, aby následne zaplatil DPH z tohto tovaru, keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu úasti uvedeného dodávateľa na takomto daňovom podvode.

44 Na úvod je nutné konštatovať, že hoci dodávka a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podliehajú splneniu objektívnej podmienky fyzickej prepravy tovaru mimo územia členského štátu dodania, tak ako to vyplýva z odpovede danej na prvé dve otázky, zdá sa byť ťažké, aby sa daňové orgány z dôvodu zrušenia kontrol na hraniciach medzi členskými štátmi presvedčili, či tovar fyzicky opustil alebo neopustil územie uvedeného členského štátu. Na základe tejto skutočnosti daňové orgány uskutočňujú takéto overovanie predovšetkým na základe dôkazov a vyhlásení poskytnutých zdaniteľnými osobami.

45 Ako vyplýva z prvej úasti právnej vety článku 28c A šiestej smernice, členským štátom prináleží, aby určili podmienky uplatnenia oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane. Je však potrebné pripomenúť, že pri výkone svojich právomocí musia členské štáty rešpektovať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Spoločenstva, medzi ktoré patria aj zásady právnej istoty a proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 48, ako aj z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, body 29 a 30).

46 Z judikatúry Súdného dvora týkajúcej sa vymáhania DPH a *posteriori* vyplýva, že opatrenia, ktoré môžu členské štáty prijať s cieľom zabezpečenia správneho výberu dane a zamedzenia daňovým podvodom, nemožno použiť takým spôsobom, ktorý by spochybňoval neutralitu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 52; z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 59, ako aj z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 92).

47 Teleos a i. tvrdia, že skutočnosť, že daňové orgány určitého členského štátu ukladajú povinnosť niesť dôkazné bremeno, ako aj zodpovednosť za zaplatenie DPH dodávateľovi predávaného tovaru v režime dodávky v rámci Spoločenstva, a to aj v prípade, keď až po nadobudnutí tovaru vyjde najavo, že nadobúdateľ sa dopustil podvodu a že tovar v skutočnosti neopustil územie členského štátu dodania, je nezlučiteľná so zásadami právnej istoty, proporcionality a daňovej neutrality. Teleos a i. tiež uvádzajú, že opatrenia, ktoré voňi nim prijali daňové orgány, majú vplyv na dobré fungovanie jednotného trhu a sú prekážkou voňného pohybu tovarov.

48 Po prvé v súvislosti so zásadou právnej istoty je potrebné pripomenúť, že sa uplatňuje osobitne prísne v prípadoch, keď ide o právnu úpravu, ktorej dôsledkom by mohlo byť peňažné bremeno, aby sa umožnilo dotknutým osobám presne sa oboznámiť s rozsahom povinností, ktoré im ukladá (pozri rozsudky z 15. decembra 1987, Holandsko/Komisia, 326/85, Zb. s. 5091, bod 24, ako aj Halifax a i., už citovaný, bod 72). Z toho vyplýva, že je nutné, ako správne zdôrazujú Teleos a i., ako aj Komisia, aby zdaniteľné osoby poznali svoje daňové povinnosti ešte pred uzavretím transakcie.

49 V konaní vo veci samej zo spisu a pripomienok predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že niet žiadneho konkrétného dôkazu, ktorý by umožňoval na jednej strane dospieť k záveru, že dotknutý tovar bol prepravený mimo územia nemeckého štátu dodania a na druhej strane by vylučoval, že došlo k manipuláciám a podvodom. Napriek tomu je však nutné, v snahe zaručiť správne a jednoduché uplatnenie oslobodení, aby vnútroštátne orgány určili podmienky, za ktorých dodávky v rámci Spoločenstva oslobodia od dane.

50 Preto by bolo v rozpore so zásadou právnej istoty, aby nemecký štát, ktorý stanovil podmienky na uplatnenie oslobodenia dodávky tovaru v rámci Spoločenstva tým, že najmä stanovil zoznam dokumentov, ktoré je potrebné predložiť príslušným orgánom, pričom spoločnosť dokumenty predložené dodávateľom prijal ako dôkazy odôvodňujúce nárok na oslobodenie od dane, mohol následne nútiť dodávateľa, aby zaplatil DPH prislúchajúcu na takúto dodávku, ak sa ukáže, že z dôvodu spáchania podvodu nadobúdateľom, o ktorom dodávateľ nevedel ani nemohol vedieť, dotknutý tovar v skutočnosti neopustil územie nemeckého štátu dodania.

51 Nútiť zdaniteľnú osobu, aby poskytla presvedčivý dôkaz, že tovar fyzicky opustil nemecký štát dodania nezaručuje správne a jednoduché uplatnenie oslobodení od dane. Práve naopak, táto povinnosť ju stavia do situácie neistoty vo vzťahu k možnosti uplatniť si oslobodenie na dodávky tovaru v rámci Spoločenstva alebo vo vzťahu k nutnosti zahrnúť DPH do predajnej ceny.

52 Po druhé, čo sa týka zásady proporcionality, je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor v bode 46 svojho už citovaného rozsudku Molenheide a i. rozhodol, že nemecké štáty musia v súlade s touto zásadou použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia úinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Spoločenstva.

53 Hoci je legitímne, že cieľom opatrení prijatých nemeckými štátmi je čo najúčinnejšie chrániť práva ministerstva financií, nesmie sa pritom prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa (pozri rozsudky Molenheide a i., už citovaný, bod 47, ako aj Federation of Technological Industries a i., už citovaný, bod 30).

54 Vláda Spojeného kráľovstva a talianska vláda v tomto ohľade tvrdia, že na konanie vo veci samej možno použiť judikatúru, podľa ktorej skutočnosť, že dobromyseľný dovozca je povinný zaplatiť clo dlžné za dovoz tovaru, vo vzťahu ku ktorému sa vývozca dopustil colného priestupku, hoci dovozca sa nijako na tomto priestupku nepodieľal, predstavuje určitú formu zdanenia, ktoré nie je ani neprimerané, ani v rozpore so všeobecnými zásadami práva, ktorých dodržiavanie Súdny dvor zaručuje (pozri rozsudky zo 14. mája 1996, Faroe Seafood a i., C-153/94 a C-204/94, Zb. s. I-2465, bod 114, ako aj zo 17. júla 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Zb. s. I-4209, bod 61).

55 Túto argumentáciu však nemožno prijať.

56 Ako správne tvrdia Teleos a i. a Komisia a ako to zdôraznila aj generálna advokátka v bodoch 78 až 82 svojich návrhov, uplatnenie ciel na dovozy z krajín mimo Európskej únie a podriadenie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva DPH nie sú porovnateľné transakcie.

57 Režim uplatňujúci sa na obchod v rámci Spoločenstva totiž stanovuje rozdelenie právomocí v daňovej oblasti a umožňuje daňovému orgánu, aby sa so žiadosťou o zaplatenie DPH obrátil buď na dodávateľa, alebo na nadobúdateľa, kým v spoločnom colnom režime clo možno clo vymáhať len od dovozcu. Z toho vyplýva, že judikatúru citovanú v bode 54 tohto rozsudku nemožno použiť na vec, o ktorej rozhoduje vnútroštátny súd.

58 Cieľ spočívajúci v zamedzení daňovým podvodom niekedy odôvodňuje vyššie požiadavky vo vzťahu k povinnostiam dodávateľov. Akékoľvek rozdelenie rizika medzi dodávateľa a daňový orgán v nadväznosti na podvod spôsobený treťou osobou však musí byť v súlade so zásadou proporcionality. Okrem toho, ak určí daňová úprava namiesto zamedzenia daňovému podvodu prenesie všetku zodpovednosť za zaplatenie DPH na dodávateľa nezávisle od toho, či sa podieľa, alebo nepodieľa na takomto podvode, nevyhnutne nechráni zosúladený systém DPH pred podvodom a zneužitím zo strany nadobúdateľa. Ak by teda došlo k oslobodeniu nadobúdateľa od akejkoľvek zodpovednosti, bol by tento nadobúdateľ nabádaný k tomu, aby neodosielať alebo neprepravovať tovar mimo územia členského štátu dodania a aby ho nedeklaroval na účely DPH v predpokladaných členských štátoch určenia.

59 Po tretie, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, je potrebné pripomenúť, že táto zásada predovšetkým bráni tomu, aby sa s podobnými plneniami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH rozdielne (pozri rozsudok zo 7. decembra 2006, Eurodental, C-240/05, Zb. s. I-11479, bod 46).

60 Ak by totiž dodávatelia dotknutí konaním vo veci samej boli povinní a *posteriori* sami zaplatiť DPH, uvedená zásada by sa nedodržala, keďže dodávatelia, ktorí uskutočňujú plnenia v rámci krajiny, nie sú nikdy zaťažovaní daňou na výstupe vzhľadom na to, že ide o nepriamu spotrebiteľskú daň. Z tohto dôvodu by zdaniteľné osoby uskutočňujúce plnenia v rámci Spoločenstva za takých podmienok, ako sú podmienky v konaní vo veci samej, boli v menej výhodnom postavení ako zdaniteľné osoby uskutočňujúce vnútroštátne plnenia (v súvislosti s právom na odpočet dane pozri v tomto zmysle rozsudok Eurodental, už citovaný, bod 47).

61 Po štvrté v súvislosti s tvrdením Teleos a i., podľa ktorého opatrenia prijaté orgánmi Spojeného kráľovstva bránia voľnému pohybu tovarov, je potrebné uviesť, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou (pozri rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 54), ktorý za určitých okolností môže odôvodňovať existenciu obmedzení voľného pohybu tovarov.

62 Na druhej strane je potrebné zabezpečiť, tak ako to správne uvádza Komisia, aby postavenie hospodárskych subjektov nebolo menej výhodné, ako ich postavenie v prípade zrušením kontrol na hraniciach medzi členskými štátmi, pretože takýto dôsledok by bol v rozpore s úcelom vnútorného trhu, ktorý spočíva v uľahčení obchodu medzi členskými štátmi.

63 Keďže sa zdaniteľné osoby už nemôžu oprieť o dokumenty vydané colnými orgánmi, musí sa dodávka alebo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva preukázať inými prostriedkami. Ak sa aj možnosť podvodu v rámci režimu obchodu v rámci Spoločenstva zvýšila, pravdou ostáva, že požiadavky na dôkazy stanovené členskými štátmi musia rešpektovať základné slobody zavedené zmluvou ES, medzi ktoré patrí najmä voľný pohyb tovarov.

64 V tomto ohľade je potrebné tiež pripomenúť, že v zmysle článku 22 ods. 8 šiestej smernice majú členské štáty možnosť stanoviť povinnosti, ktoré považujú za potrebné pre riadny výber dane a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

65 Navyše podľa judikatúry Súdneho dvora uplatnenej na konanie vo veci samej prostredníctvom analógie nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho úasti na daňovom podvode (pozri, čo sa týka podvodu typu „koloto“, rozsudky *Federation of Technological Industries* a i., už citovaný, bod 33, ako aj *Kittel* a *Recolta Recycling*, už citovaný, bod 51).

66 Preto okolnosti, že dodávateľ konal dobromyseľne, že prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, a že jeho účasť na podvode sa vylúčila, predstavujú dôležité faktory na určenie možnosti uložiť mu povinnosť zaplatiť DPH *a posteriori*.

67 Naopak, ako zdôrazňuje Komisia, akonáhle si dodávateľ splnil povinnosti týkajúce sa preukázania dodávky v rámci Spoločenstva napriek tomu, že nadobúdateľ si nesplnil zmluvnú povinnosť odoslať alebo prepraviť tovar mimo územia členského štátu dodania, je potrebné za dlžníka DPH v tomto členskom štáte považovať práve tohto nadobúdateľa.

68 Na tretiu otázku je preto potrebné odpovedať, že článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že odporuje tomu, aby príslušné orgány členského štátu dodania nútili dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňovali jeho nárok na oslobodenie dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane, aby následne zaplatil DPH z tohto tovaru, keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu úasti uvedeného dodávateľa na takomto podvode, pokiaľ však tento dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka v rámci Spoločenstva, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho úasti na daňovom podvode.

O štvrtej otázke

69 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či skutočnosť, že nadobúdateľ predložil daňovým orgánom členského štátu určenia vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, akým je predmetné vyhlásenie vo veci samej, možno považovať za určujúci dôkaz na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od DPH.

70 Vzhľadom na odpoveď poskytnutú na prvé dve otázky je potrebné uviesť, že okrem podmienok týkajúcich sa postavenia zdaniteľných osôb, prechodu práva nakladať s vecou ako vlastníkom a fyzické premiestnenie tovaru z jedného členského štátu do druhého, už nemožno na to, aby sa plnenie označilo za dodávku alebo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, požadovať splnenie žiadnych ďalších podmienok.

71 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 jedni nezávisle od druhých, či došlo k splneniu podmienok jednak nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ako

aj oslobodenia zodpovedajúcej dodávky. Preto, hoci predloženie daňového vyhlásenia 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.

72 Z toho vyplýva, že na štvrtú položenú otázku je potrebné odpovedať tak, že skutočnosť, že nadobúdateľ predložil daňovým orgánom členského štátu určenia vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, akým je predmetné vyhlásenie vo veci samej, môže byť doplňujúcim dôkazom na účely preukázania, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania, nemožno ho však považovať za určujúci dôkaz na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od DPH.

O trovách

73 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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:

- 1. Článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000, sa majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastníak prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.**
- 2. Článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2000/65, sa má vykladať v tom zmysle, že odporuje tomu, aby príslušné orgány členského štátu dodania nútili dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňovali jeho právo na oslobodenie dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane, aby následne zaplatil daň z pridanej hodnoty z tohto tovaru, keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu účasti uvedeného dodávateľa na takomto podvode, pokiaľ však tento dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka v rámci Spoločenstva, ktorú uskutočnil, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.**
- 3. Skutočnosť, že nadobúdateľ predložil daňovým orgánom členského štátu určenia vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, akým je predmetné vyhlásenie vo veci samej, môže byť doplňujúcim dôkazom na účely preukázania, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania, nemožno ho však považovať za určujúci dôkaz na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane z pridanej hodnoty.**

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.