

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 9. októbra 2014 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – článok 138 ods. 1 – Oslobodenia od dane pri transakciách v rámci Spoločenstva – Nadobúdateľ, ktorý nie je identifikovaný pre DPH – Povinnosť predávajúceho preukázať pravosť podpisu nadobúdateľa alebo jeho zástupcu – Zásady proporcionality, právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery – Priamy účinok“

Vo veci C-492/13,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд Varna (Bulharsko) z 2. septembra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 13. septembra 2013, ktorý súvisí s konaním:

Traum EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danŕno osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory T. von Danwitz (spravodajca), sudcovia C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász a D. Šváby,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Direktor na Direkcija „Obžalvane i danŕno osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: D. Željazkov, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: S. Petrova a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 138 ods. 1 a článku 139 ods. 1 druhého pododseku smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady

2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010 (Ú. v. EÚ L 326, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú spoločnosť Traum EOOD (ďalej len „Traum“) a Direktor Direkcija „Obžalvane i dan?“no osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riadite? na riadite?stve „Opravné prostriedky a prax v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia pre mesto Varna pri Centrálnej správe Národnej agentúry pre príjmy, ďalej len „Direktor“) a ktorého predmetom je opravný daňový výmer zamietajúci priznanie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty („ďalej len DPH“) v prospech spoločnosti Traum v súvislosti s plnením, ktoré Traum označila ako „dodanie tovaru v rámci Spoločenstva“.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 131 smernice o DPH stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 [hlavy IX smernice o DPH] sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

4 Článok 138 ods. 1 tejto smernice, obsiahnutý v kapitole 4 nazvanej „Oslobodenie od dane pri transakciách v rámci Spoločenstva“ hlavy IX tejto smernice, stanovuje:

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

5 Podľa článku 139 ods. 1 uvedenej smernice:

„Oslobodenie od dane ustanovené v článku 138 ods. 1 sa neuplatňuje na dodanie tovaru uskutočnené zdaniteľnými osobami, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292.“

Oslobodenie od dane sa neuplatňuje ani na dodanie tovaru zdaniteľným osobám alebo nezdaniteľným právnickým osobám, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1.“

Bulharské právo

6 Článok 7 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost, DV ?. 63 zo 4. augusta 2006) v znení uplatniteľnom na vec samu (ďalej len „ZDDS“) znie takto:

„Dodaním tovaru v rámci Spoločenstva je dodanie tovaru, ktorý dodávateľ ako osoba identifikovaná pre DPH podľa tohto zákona, alebo na jeho účet alebo na účet nadobúdateľa prepraví z tuzemska do iného členského štátu, pokiaľ je nadobúdateľ zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte.“

7 § 45 vykonávacieho nariadenia k ZDDS stanovuje:

„Na účely preukázania dodania tovaru v rámci Spoločenstva musí mať dodávateľ k dispozícii tieto dokumenty:

1. dokument o dodaní:

a) faktúra o dodaní, na ktorej je uvedené, pokiaľ je nadobúdateľ identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte, jeho identifikačné číslo pre DPH, pridelené členským štátom, pod ktorým mu bol tovar dodaný;

b) protokol podľa § 117 ods. 2 [ZDDS], pokiaľ ide o dodanie v rámci Spoločenstva v zmysle § 7 ods. 4 [ZDDS];

...

2. dokumenty preukazujúce zaslanie alebo prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu:

a) prepravný doklad alebo písomné potvrdenie nadobúdateľa alebo ním poverenej osoby, ktoré potvrdzuje, že tovar bol prijatý na území iného členského štátu, pokiaľ sa preprava uskutočňuje na účet dodávateľa alebo nadobúdateľa, ale treťou osobou...

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 Počas septembra a októbra 2009 Traum vykonávala všeobecné stavebné práce na budovách a umeleckých dielach. Vo svojom vyhlásení na účely DPH za obdobie od 1. septembra do 31. októbra 2009 vyhlásila, že vykonala dodania držiakov na nože a polovýrobkov v rámci Spoločenstva pre spoločnosť Evangelos gaitadzis usadenú v Grécku, oslobodené od DPH, pričom predložila dokumenty upravené v § 45 vykonávacieho nariadenia k ZDDS, konkrétne dve faktúry obsahujúce grécke identifikačné číslo pre DPH patriace spoločnosti Evangelos gaitadzis, dva protokoly o dodaní, medzinárodné nákladné listy a podpísaný doklad o prijatí tovaru.

9 Po kontrole v elektronickej databáze systému výmeny informácií v oblasti DPH (VIES) („VAT Information Exchange System“, ďalej len „databáza VIES“), bulharský daňový orgán 2. novembra 2009 vydal výmer o započítaní a vrátení dane týkajúci sa spoločnosti Traum. V tomto výmere uviedol, že z preverenia v databáze VIES vyplynulo, že Evangelos gaitadzis je identifikovaná pre DPH a má identifikačné číslo pre DPH platné od 15. novembra 2005.

10 Evangelos gaitadzis však ani nepodala vyhlásenie o nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva, ani nezaplatila v Grécku DPH.

11 Pri neskoršej daňovej kontrole bulharský daňový orgán znova nahliadol do databázy VIES a pri tejto príležitosti skonštatoval, že Evangelos gaitadzis už od 15. januára 2006 nebola identifikovaná pre DPH. Preto 17. mája 2011 tento daňový orgán vydal opravný daňový výmer týkajúci sa spoločnosti Traum, ktorým transakcie predaja spoločnosti Evangelos gaitadzis zdanil daňou z pridanej hodnoty z dôvodu, že táto spoločnosť nebola identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte, a teda nebola splnená podmienka oslobodenia od tejto dane upravená v § 7 ods. 1, ktorá stanovuje, že nadobúdateľ musí byť zdaniteľná osoba.

12 Traum podala proti tomuto opravnému daťovému výmeru opravný prostriedok Direktorovi a pri tejto príležitosti predložila výmer o zapožítaní a vrátení dane vydaný bulharským daťovým orgánom, ktorý uvádzal, že Evangelos gaitadzis má identifikačné číslo pre DPH platné v case transakcie.

13 Rozhodnutím z 5. augusta 2011 Direktor potvrdil tento opravný výmer, a to na základe nepredloženia dôkazu o preprave tovaru mimo bulharského územia a nepredloženia písomného potvrdenia o prijatí tovaru nadobúdateľom. Direktor tvrdil, že sporný doklad o prijatí tovaru a predložené protokoly o dodaní neobsahovali ani údaje o presnej adrese, na ktorej bol tovar prijatý, ani údaje o identite osoby, ktorá tovar prijala, jej funkcii a oprávnení na zastupovanie spoločnosti Evangelos gaitadzis, a preto tieto dokumenty nemajú dôkaznú hodnotu.

14 Traum na podporu svojej žaloby na Administrativen sūd Varna (správny súd vo Varne) proti tomuto rozhodnutiu Direktora tvrdí, že bulharskému daťovému orgánu predložila všetky dokumenty, ktoré vyžaduje ZDDS a vykonávacie nariadenie k ZDDS, preukazujúce uskutočnenie dodania v rámci Spoločenstva. Okrem toho tvrdí, že predmetné transakcie uskutočnila v dobrej viere a pred ich uzatvorením preverila v databáze VIES identifikačné číslo pre DPH patriace spoločnosti Evangelos gaitadzis.

15 Vnútroštátny súd uvádza, že v oblasti uplatňovania článku 7 ods. 1 ZDDS, pokiaľ ide o dôkazné prostriedky o preprave tovaru v rámci Spoločenstva a jeho prijatí v inom členskom štáte, vydala bulharská judikatúra protichodné rozhodnutia týkajúce sa dôkaznej sily medzinárodných nákladných listov. V tejto súvislosti si kladie otázku, či sú požiadavky na dôkazné prostriedky, uplatňované na základe bulharského práva, v súlade s právom Únie.

16 Za týchto podmienok Administrativen sūd Varna rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa vychádzať z predpokladu, že podmienka oslobodenia od dane stanovená v článku 138 ods. 1 smernice [o DPH] je splnená a že výnimka stanovená v článku 139 ods. 1 druhej vete [tejto smernice] sa neuplatní v takom prípade, akým je prípad vo veci samej, v ktorom sa konštatovalo, že skutočnosť, že nadobúdateľ tovaru nie je ‚osobou identifikovanou pre DPH‘, bola uvedená v [databáze VIES] po tom, ako sa uskutočnilo dodanie, [v ktorom oneskorený zápis o tom, že ‚osoba už nie je identifikovaná pre DPH‘, vyplýva z informácií získaných bulharským daťovým orgánom,] a v ktorom žalobkyňa tvrdí, že konala s náležitou starostlivosťou, keď si [v tejto databáze] vyžiadala informácie, ktoré však neboli zadokumentované?

2. Sú v rozpore so zásadami daťovej neutrality, proporcionality a ochrany legitímnej dôvery vnútroštátna správna prax a judikatúra, ktoré predávajúcemu (odosielateľovi podľa zmluvy o preprave) ukladajú povinnosť preukázať pravosť podpisu nadobúdateľa a skutočnosť, či je tento podpis podpisom osoby, ktorá nadobúdajúcu spoločnosť zastupuje, jedného z jej zamestnancov so zodpovedajúcou funkciou alebo splnomocnenej osoby?

3. Má v prípade, o aký ide v spore vo veci samej, článok 138 ods. 1 smernice [o DPH] priamy účinok a môže ho vnútroštátny súd priamo uplatniť?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

17 Direktor spochybňuje prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania, pričom tvrdí, že vnútroštátny súd uviedol skutkové okolnosti veci samej chybne. Podľa Direktora vnútroštátny

súd nesprávne usúdil, že sa preukázalo, že tovar bol prevezený do Grécka a odovzdaný spoločnosti Evangelos gaitadzis.

18 V tejto súvislosti treba jednak uviesť, že vnútroštátny súd sa obmedzil na to, že Súdnemu dvoru oznámil, aké dokumenty Traum predložila s cieľom preukázať uskutočnenie dodania tovaru v rámci Spoločenstva, pričom sám neurčil, že tovar bol skutočne prevezený do Grécka alebo odovzdaný nadobúdateľovi, a jednak uviesť, že otázky predložené Súdnemu dvoru sa naopak týkajú požiadaviek na dôkazy, ktorými môžu členské štáty podmieniť oslobodenie od DPH na základe dodania v rámci Spoločenstva.

19 Okrem toho je ustálenou judikatúrou, že v rámci konania upraveného v článku 267 ZFEÚ, ktorý vychádza zo zreteľného rozdelenia úloh medzi vnútroštátne súdy a Súdny dvor, je Súdny dvor oprávnený vyjadriť sa výlučne k výkladu alebo platnosti textu práva Únie na základe skutkového stavu, ktorý mu opísal vnútroštátny súd (pozri rozsudky WWF a i., C-435/97, EU:C:1999:418, bod 31, ako aj Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, bod 19 a citovanú judikatúru). Pokiaľ ide najmä o údajné nedostatky a nesprávne posúdenia skutkových okolností obsiahnuté v rozhodnutí vnútroštátneho súdu, stačí pripomenúť, že neprináleží Súdnemu dvoru, ale vnútroštátnemu súdu, aby preukázal skutkové okolnosti, ktoré viedli k sporu, a vyvodil z nich dôsledky pre rozhodnutie, ktoré má vydať (rozsudok PreussenElektra, C-379/98, EU:C:2001:160, bod 40).

20 Z toho vyplýva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

O prvej a druhej otázke

21 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré je vhodné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 138 ods. 1 a článok 139 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby za okolností, o aké ide vo veci samej, daňový orgán členského štátu zamietol priznanie práva na oslobodenie od DPH na základe dodania v rámci Spoločenstva z dôvodu, že nadobúdateľ nebol identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte a dodávateľ nepreukázal ani pravosť podpisu uvedeného na dokumentoch predložených na podporu svojho vyhlásenia o údajne oslobodenom dodaní, ani oprávnenie osoby, ktorá podpísala tieto dokumenty v mene nadobúdateľa, na zastupovanie.

22 S cieľom odpovedať na tieto otázky je vhodné pripomenúť, že dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré je následkom nadobudnutia v rámci Spoločenstva, je oslobodené od DPH, ak spĺňa podmienky stanovené v článku 138 ods. 1 smernice o DPH (rozsudok Mecsek-Gabona C-273/11, EU:C:2012:547, bod 29 a citovaná judikatúra).

23 Na základe tohto ustanovenia členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v Európskej únii, predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začali.

24 Podľa ustálenej judikatúry platí, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru v rámci Spoločenstva od DPH dôjde len vtedy, keď bolo právo nakladať s týmto tovarom ako vlastníkom prevedené na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že uvedený tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že ten istý tovar v dôsledku tohto odoslania alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania (pozri najmä rozsudok Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 42).

25 Okrem toho ako vyplýva z článku 139 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH,

oslobodenie od tejto dane podlieha podmienke, že dodanie sa nevykoná pre zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.

26 Otázky položené vnútroštátnym súdom sa týkajú práve dôkazných prostriedkov, ktoré možno vyžadovať od dodávateľa na preukázanie toho, že sú splnené podmienky oslobodenia od DPH pri dodaní tovaru v rámci Spoločenstva.

27 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že keďže smernica o DPH neobsahuje konkrétne ustanovenie v súvislosti s dôkazmi, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné predložiť, aby im mohlo byť priznané oslobodenie od DPH, prináleží členským štátom, aby v súlade s článkom 131 tejto smernice stanovili podmienky, za akých oslobodia od dane dodania v rámci Spoločenstva s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatňovanie uvedených oslobodení a zabrániť akémukoľvek prípadnému podvodu, daťovému úniku alebo zneužitiu. Pri výkone svojich právomocí však členské štáty musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patria najmä zásady právnej istoty a proporcionality (rozsudok *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, bod 36 a citovaná judikatúra).

28 Zásada právnej istoty, ktorej dôsledkom je zásada ochrany legitímnej dôvery, vyžaduje jednak, aby právne pravidlá boli jasné a presné, a jednak, aby ich uplatnenie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné (rozsudok *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, bod 46 a citovaná judikatúra).

29 Je dôležité pripomenúť, že túto zásadu treba dodržiavať mimoriadne dôsledne, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať za následok finančné bremeno, aby sa tak umožnilo dotknutým osobám presne sa oboznámiť s povinnosťami, ktoré im táto právna úprava ukladá. Z toho vyplýva, že je potrebné, aby zdaniteľné osoby poznali svoje daňové povinnosti ešte pred uzavretím transakcie (pozri rozsudok *Teleos* a i., EU:C:2007:548, bod 48 a citovanú judikatúru).

30 V tomto kontexte Súdny dvor spresnil, že povinnosti, ktoré má zdaniteľná osoba v oblasti dokazovania, musia byť určené v závislosti od podmienok výslovne stanovených v tejto súvislosti vnútroštátnym právom a od obvyklej praxe zavedenej pre podobné transakcie (pozri rozsudok *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, bod 38).

31 Preto by bolo v rozpore so zásadou právnej istoty, aby členský štát, ktorý upravil podmienky uplatnenia oslobodenia od DPH na základe dodania v rámci Spoločenstva tak, že okrem iného stanovil zoznam dokumentov, ktoré je potrebné predložiť príslušným orgánom, a ktorý najprv dokumenty predložené dodávateľom prijal ako dôkazy odôvodňujúce nárok na oslobodenie od dane, mohol neskôr nútiť tohto dodávateľa, aby zaplatil DPH vzťahujúcu sa na toto dodanie, ak sa ukáže, že najmä z dôvodu spáchania podvodu nadobúdateľom, o ktorom dodávateľ nevedel ani nemohol vedieť, dotknutý tovar v skutočnosti neopustil územie členského štátu dodania (pozri rozsudok *Teleos* a i., EU:C:2007:548, bod 50).

32 Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž hoci v takejto situácii zjavne neexistuje žiadny hmatateľný dôkaz, ktorý by umožňoval dospieť k záveru, že dotknutý tovar bol prepravený mimo územia členského štátu dodania, skutočnosť, že sa zdaniteľnej osobe uloží povinnosť poskytnúť takýto dôkaz, nezaručuje správne a jednoduché uplatňovanie oslobodení od DPH. Práve naopak, táto povinnosť stavia zdaniteľnú osobu do situácie neistoty vo vzťahu k možnosti uplatniť si oslobodenie od dane na dodanie tovaru v rámci Spoločenstva alebo vo vzťahu k potrebe zahrnúť DPH do predajnej ceny (pozri rozsudky *Teleos* a i., EU:C:2007:548, body 49 a 51, a *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, bod 41).

33 V tejto veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že bulharský daňový orgán vydal

výmer o započítaní a vrátení dane na základe dokumentov predložených spoločnosťou Traum v súlade s článkom 45 vykonávacieho nariadenia k ZDDS, pričom nevyžadoval dôkaz o pravosti podpisu nadobúdateľa uvedeného na týchto dokumentoch alebo predloženie oprávnenia osoby, ktorá podpísala tieto dokumenty, na zastupovanie. Uvedený orgán formuloval tieto požiadavky, ktoré podľa vnútroštátneho súdu predstavujú „dodatkové podmienky“, až v rámci neskoršej daňovej kontroly.

34 Zamietnutie priznania práva na oslobodenie od DPH na základe transakcií, o aké ide vo veci samej, z dôvodu, že dodávateľ pri neskoršej kontrole týchto transakcií nepredložil takéto dodatkové dôkazy, hoci dokumenty, ktoré Traum predložila na podporu svojho vyhlásenia, boli v súlade so zoznamom dokumentov, ktoré sa majú predložiť bulharskému daňovému orgánu, upraveným v článku 45 vykonávacieho nariadenia k ZDDS, a tento orgán ich najprv akceptoval ako dôkazy odôvodňujúce právo na oslobodenie, čo preverí príslušný vnútroštátny súd, by bolo v rozpore so zásadou právnej istoty.

35 Pokiaľ ide o zamietnutie oslobodenia od DPH na základe dodania dotknutého vo veci samej z dôvodu, že nadobúdateľ nebol v čase dodania identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte Spoločenstva, je pravda, že pridelenie identifikačného čísla pre DPH preukazuje daňové postavenie zdaniteľnej osoby na účely uplatnenia tejto dane a uľahčuje daňovú kontrolu transakcií v rámci Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok Mecsek/Gabona, EU:C:2012:547, bod 60).

36 Keďže príslušný vnútroštátny orgán má povinnosť overiť postavenie zdaniteľnej osoby ešte predtým, než jej prideli identifikačné číslo pre DPH, prípadná nezrovnalosť v registri zdaniteľných osôb nemôže mať za následok to, že subjekt, ktorý sa spoliehal na údaje uvedené v tomto registri, bude pozbavený oslobodenia od dane, na ktoré by mal právo. Súdny dvor tak rozhodol, že ak by bol dodávateľ osobou povinnou zaplatiť DPH len z toho dôvodu, že došlo k výmazu identifikačného čísla pre DPH patriaceho nadobúdateľovi z registra so spätnou účinnosťou, bolo by to v rozpore so zásadou proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudok Mecsek/Gabona, EU:C:2012:547, body 63 a 64).

37 V rámci sporu vo veci samej Traum predložila bulharskému daňovému orgánu dve faktúry obsahujúce grécke identifikačné číslo pre DPH patriace spoločnosti Evangelos gaitadzis s cieľom preukázať existenciu svojho práva na oslobodenie od DPH v súlade s článkom 45 ods. 1 písm. a) vykonávacieho nariadenia k ZDDS. Tento údaj bol po preverení týmto orgánom v databáze VIES potvrdený vo výmere o započítaní a vrátení dane z 2. novembra 2009. Uvedený orgán teda najprv pripustil a súhlasil, že v súlade s podmienkou upravenou v článku 7 ods. 1 ZDDS bol nadobúdateľ zdaniteľnou osobou vo vzťahu k DPH v inom členskom štáte. Nesplnenie tejto podmienky konštatoval ten istý orgán až v rámci neskoršej kontroly. Za týchto podmienok by bolo zamietnutie oslobodenia od DPH na základe dodania v rámci Spoločenstva v rozpore so zásadami právnej istoty a proporcionality.

38 Pokiaľ ide o okolnosť uvedenú Direktorom v jeho písomných pripomienkach, že Traum mala inými prostriedkami preukázať, že Evangelos gaitadzis bola zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou v inom členskom štáte, ktorej nadobudnutia v rámci Spoločenstva podliehali DPH, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že táto požiadavka nie je upravená vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej a navyše nebola formulovaná pred vydaním výmeru o započítaní a vrátení dane bulharským daňovým orgánom, čo preverí príslušný vnútroštátny súd.

39 Direktor vo svojich písomných pripomienkach ešte tvrdí, že Traum nekonala v dobrej viere a že nepreukázala požadovanú starostlivosť s cieľom uistiť sa o pravosti dokumentov predložených na podporu svojej žiadosti o oslobodenie od DPH. Opisuje tiež prípadný podvod,

ktorého sa dopustila Evangelos gaitadzis vo vzťahu ku gréckemu daňovému orgánu. Direktor v tejto súvislosti najmä tvrdí, že vzhľadom na odpovede prepravcov pri daňovej kontrole, ktorej bolo podrobené dodanie sporné vo veci samej, sú pochybnosti o tom, že predložené prepravné dokumenty zodpovedali skutočným skutkovým okolnostiam.

40 Rozhodnutie vnútroštátneho súdu však neobsahuje údaje umožňujúce dospieť k záveru, že dodanie sporné vo veci samej bolo zapojené do daňového podvodu, alebo že Traum nekonala v dobrej viere v kontexte prípadného podvodu, ktorého sa mohol dopustiť nadobúdateľ.

41 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že v rámci konania zaťažného podľa článku 267 ZFEÚ Súdny dvor nemá právomoc preskúmať či posúdiť skutkové okolnosti týkajúce sa veci samej. Vnútroštátnemu súdu tak prislúcha vykonať celkové posúdenie všetkých podkladov a skutkových okolností tejto veci, aby určil, či Traum konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať na zabezpečenie toho, aby ju vykonaná transakcia nevedla k úasti na daňovom podvode (pozri analogicky rozsudok Mecsek/Gabona, EU:C:2012:547, bod 53).

42 V prípade, že by tento súd dospel k záveru, že vzhľadom na objektívne podklady sa preukázalo, že Traum vedela alebo mala vedieť, že transakcia, ktorú uskutočnila, bola súčasťou podvodu, ktorého sa dopustil nadobúdateľ, a že neprijala všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jej moci, aby tomuto podvodu zabránila, priznanie práva na oslobodenie od DPH jej možno zamietnuť (pozri v tomto zmysle rozsudok Mecsek/Gabona, EU:C:2012:547, bod 54).

43 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je vhodné na prvú a druhú otázku odpovedať, že článok 138 ods. 1 a článok 139 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby za okolností, o aké ide vo veci samej, daňový orgán členského štátu zamietol priznanie práva na oslobodenie od DPH na základe dodania v rámci Spoločenstva z dôvodu, že nadobúdateľ nebol identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte a dodávateľ nepreukázal ani pravosť podpisu uvedeného na dokumentoch predložených na podporu svojho vyhlásenia o údajne oslobodenom dodaní, ani oprávnenie osoby, ktorá podpísala tieto dokumenty v mene nadobúdateľa, na zastupovanie, hoci dôkazy odôvodňujúce právo na oslobodenie predložené dodávateľom na podporu jeho vyhlásenia boli v súlade so zoznamom dokumentov, ktoré sa mali predložiť uvedenému orgánu, upraveným vo vnútroštátnom práve, a tento orgán ich najprv akceptoval ako odôvodňujúce dôkazy, čo preverí príslušný vnútroštátny súd.

O tretej otázke

44 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 138 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok, a teda sa ho zdaniteľné osoby môžu dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu s cieľom dosiahnuť oslobodenie od DPH na základe dodania v rámci Spoločenstva.

45 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice javia z hľadiska ich obsahu ako bezpodmienečné a dostatočne presné, majú jednotlivci právo sa ich dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu bez ohľadu na postavenie, v akom tento štát koná (pozri v tomto zmysle rozsudky Portugás, C-425/12, EU:C:2013:829, body 18 a 23, ako aj Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, bod 31 a citovanú judikatúru).

46 V tomto prípade článok 138 ods. 1 smernice o DPH upravuje povinnosť členských štátov oslobodiť od dane dodania tovaru spĺňajúce podmienky, ktoré sú v ňom vymenované.

47 Hoci článok 131 tejto smernice ponecháva členským štátom určitý priestor na voľnú úvahu pri prijímaní podmienok oslobodenia od DPH upravených v článku 138 tejto smernice s cieľom

zabezpečiť správne a jednoduché uplatňovanie uvedených oslobodení, táto okolnosť nemá vplyv na presnú a bezpodmienečnú povahu povinnosti oslobodenia od dane stanovenej posledným uvedeným článkom (pozri analogicky rozsudok Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, bod 33).

48 Z toho vyplýva, že článok 138 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok, a teda sa ho zdaniteľné osoby môžu dovoliť pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu s cieľom dosiahnuť oslobodenie od DPH na základe dodania v rámci Spoločenstva.

O trovách

49 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 (piata komora) rozhodol takto:

1. Článok 138 ods. 1 a článok 139 ods. 1 druhý pododsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby za okolností, o aké ide vo veci samej, daňový orgán členského štátu zamietol priznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty na základe dodania v rámci Spoločenstva z dôvodu, že nadobúdateľ nebol identifikovaný pre túto daň v inom členskom štáte a dodávateľ nepreukázal ani pravosť podpisu uvedeného na dokumentoch predložených na podporu svojho vyhlásenia o údajne oslobodenom dodaní, ani oprávnenie osoby, ktorá podpísala tieto dokumenty v mene nadobúdateľa, na zastupovanie, hoci dôkazy odôvodňujúce právo na oslobodenie predložené dodávateľom na podporu jeho vyhlásenia boli v súlade so zoznamom dokumentov, ktoré sa mali predložiť uvedenému orgánu, upraveným vo vnútroštátnom práve, a tento orgán ich najprv akceptoval ako odôvodňujúce dôkazy, čo preveriť prináleží vnútroštátnemu súdu.

2. Článok 138 ods. 1 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2010/88, sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok, a teda sa ho zdaniteľné osoby môžu dovoliť pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu s cieľom dosiahnuť oslobodenie od dane z pridanej hodnoty na základe dodania v rámci Spoločenstva.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.