

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 11. januára 2007 1(1)

Vec C-409/04

Teleos plc a i.

proti

Commissioners of Customs and Excise

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court) (Spojené kráľovstvo)]

„Šiesta smernica o DPH – článok 28a ods. 1 písm. a) a článok 28a ods. 3 a článok 28c A písm. a) – Nadobudnutie v rámci Spoločenstva – Dodávka v rámci Spoločenstva – Oslobodenie od dane – Tovar odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu – Požiadavky v oblasti dôkazného bremena – Nezrovnalosti pri odoslaní alebo preprave, ktoré nemožno pripísať dodávateľovi“

I – Úvod

1. V prejednávanej veci sa od Súdneho dvora požaduje, aby odpovedal na určitý počet otázok týkajúcich sa výkladu šiestej smernice o DPH(2) v súvislosti s oslobodením dodávok v rámci Spoločenstva od dane. Tieto otázky úzko súvisia s otázkami položenými vo veciach Collée (C-146/05) a Twoh International (C-184/05), v ktorých dnes taktiež predkladám svoje návrhy.

2. Žalobcovia vo veci samej Teleos plc a trinásť ďalších podnikov(3) (ale len „Teleos a i.“) so sídlom v Spojenom kráľovstve predali mobilné telefóny španielskemu podniku. Nadobúdateľ mal tento tovar vyviezť zo Spojeného kráľovstva do iných členských štátov. Ako neskôr vyšlo najavo, došlo pritom k nezrovnalostiam, na ktorých sa však Teleos a i. nepodieľali. Daňový orgán napriek tomu odmietol ich dodávky oslobodiť od dane.

3. Vnútroštátny súd by chcel jednak vedieť, kedy dochádza k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva alebo dodávke v rámci Spoločenstva a vzniku nároku na oslobodenie od DPH v tuzemsku. Predovšetkým je potrebné objasniť, či je na tento účel nutné, aby bol tovar skutočne prepravený za hranice. Ale je otázkou, či možno odmietnuť dodávateľovi oslobodiť tovar od dane v prípade, že dôkaz prepravy za hranice poskytnutý nadobúdateľom sa neskôr ukáže ako nepravdivý, bez toho, aby dodávateľ o tejto nezrovnalosti vedel alebo mohol vedieť.

4. Na účely výkladu šiestej smernice je v prejednávanej veci potrebné zosúladiť jej dva ciele. Na jednej strane má šiesta smernica za cieľ zamedziť podvodom súvisiacim s DPH. V tomto ohľade je však potrebné v súvislosti s DPH uznať osobitnú citlivosť posudzovania cezhraničných plnení týkajúcich sa aľho prepraveného tovaru veľkej hodnoty. Na druhej strane nemožno na

podniky, ktoré sa riadne a obozretne zúčastujú na cezhraničnom obchode, prenieš príliš veľké riziká a bremená, ktoré by mohli neúmerne skomplikovať obchod v rámci Spoločenstva. Položená otázka v konečnom dôsledku spočíva v tom, kto musí niesť riziko spojené s podvodným konaním tretej osoby, či dobromyseľný obchodný partner, alebo štát.

II – Právny rámec

A – Právo Spoločenstva

5. Smernica Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernica 77/388 s cieľom zrušiť daňové hranice(4), vkladá do šiestej smernice novú hlavu XVIa nazvanú „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“ (články 28a až 28n). Tieto ustanovenia sú tak ako v minulosti naďalej relevantné, keďže ani dnes neexistuje žiadna konečná právna úprava, ktorá by sa týkala prepravy tovaru medzi podnikmi v rámci obchodu medzi členskými štátmi.

6. Článok 28a šiestej smernice stanovuje najmä, že:

„1. Dani z pridanej hodnoty podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva 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 spoločenstva“ 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*].“

7. Zdaniteľné plnenie je článkom 28d ods. 1 definovaná týmito slovami:

„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*].“

8. Článok 28b A šiestej smernice stanovuje miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva týmito slovami:

„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 čase, 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 nadobúdate tento tovar nadobudol, pokiaľ nadobúdate nepreukáže – *neoficiálny preklad*], že nadobudnutie podliehalo dani v zhode s odsekom 1.

...“

9. Podľa článku 28c A šiestej smernice sú dodávky tovaru v rámci Spoločenstva medzi dvoma členskými štátmi oslobodené od DPH. Tento článok najmä stanovuje, že:

„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*].

...“

B – *Vnútroštátne právo*

10. Článok 30 ods. 8 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty) 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. V rámci vykonania tohto poverenia článok 134 Value Added Tax Regulations 1995 (nariadenia o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „Regulations“) stanovuje možnosti oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva od dane. Ďalšie možnosti sú uvedené v usmerneniach č. 725 a č. 703, ktoré majú podľa článku 30 ods. 8 zákona z roku 1994 a prílohy 7 ods. 4 tiež silu zákona. Ako uvádza vnútroštátny súd, nárok na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva od dane a právo na odpočet dane na vstupe (nulová daň) vzniká na základe všetkých uvedených ustanovení až potom, ako tovar skutočne opustí územie Spojeného kráľovstva.

III – Skutkové okolnosti a prejudiciálne otázky

12. 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. Dodávky sa uskutočňovali „zo závodu“(5). Na základe týchto ustanovení Teleos a i. boli povinní dodať tovar len do skladu komisionára TT zabezpečujúceho prepravu tovaru, ktorý sa nachádzal v Spojenom kráľovstve. Komisionár zabezpečujúci prepravu mal tovar odovzdať prepravcovi na účely jeho prepravy do štátov určenia. V súvislosti s každou transakciou TT zaslal Teleos a i. kuriérnou službou jedno opevatené a podpísané originálne vyhotovenie nákladného listu CMR potvrdzujúce, že mobilné telefóny boli doručené do stanoveného miesta určenia. Vnútroštátny súd sa domnieva, že Teleos a i. nemali žiaden dôvod pochybovať o údajoch uvedených v nákladných listoch ani o ich pravosti.

13. Na základe žiadosti Teleos a i. boli dodávky oslobodené od dane a podniky mali právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe (nulová daň). Počas kontrol uskutočnených niekoko týždňov po posledných dodávkach však Commissioners zistili, že nákladné listy CMR obsahovali mnohé nepravdivé údaje týkajúce sa miesta určenia, prepravcov a údajne použitých dopravných prostriedkov. Commissioners z toho vyvodili, že mobilné telefóny nikdy neopustili Spojené kráľovstvo. Vnútroštátny súd dospel k tomu istému zisteniu. Commissioners teda konštatovali, že Teleos a i. sú povinní a *posteriori* zaplatiť DPH, ktorej suma predstavovala niekoko miliónov GBP. Pripustili však, že Teleos a i. sa na žiadnom podvode nepodieali a nevedeli o tom, že mobilné telefóny nikdy neopustili Spojené kráľovstvo.

14. Podľa zistení vnútroštátneho súdu podal TT v Španielsku daňové vyhlásenia týkajúce sa nadobudnutia mobilných telefónov v rámci Spoločenstva, uplatnil si právo na odpočet DPH na vstupe a následné dodanie deklaroval ako dodávku v rámci Spoločenstva oslobodenú od dane.

15. Predtým ako Teleos a i. vstúpili do obchodného vzťahu s TT, ubezpečili sa o spoľahlivosti tohto kupujúceho tým, že si overili jeho registračné číslo pre DPH v Španielsku, skutočnosť, že je zapísaný v obchodnom registri a jeho solventnosť. Taktiež získali informácie o komisionárovi, s ktorým TT spolupracoval.

16. Uznesením vyhláseným 7. mája 2004 (doručeným Súdnemu dvoru 24. septembra 2004) High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court), rozhodujúci v spore týkajúcom sa základu DPH položil Súdnemu dvoru na základe článku 234 ES 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 v rámci 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 keď

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

c) právo nakladať 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] vykladať v tom zmysle, že dodávky tovaru sú oslobodené od DPH, keď:

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

– sa nadobúdate? zmluvne zaviazal kúpiť tovar s tým, že po tom, ako nadobudne právo nakladať 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 nakladať 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 keď

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

c) právo nakladať 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 keď

d) právo nakladať 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], keď dodávateľ 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 keď 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 dodávateľ vedel alebo sa na tom podie?al?

4. Je odpoveď na tretiu otázku ovplyvnená skutočnosťou, že existujú dôkazy, že nadobúdateľ podal daňovým orgánom v Írskom 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 taktiež uplatnil zníženie dane o rovnakú sumu podľa článku 17 ods. 2 písm. d) šiestej smernice?“

17. V konaní pred Súdnym dvorom predložili pripomienky Teleos a i., vláda Spojeného kráľovstva, Írsko, francúzska, grécka, talianska a portugalská vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev.

IV – Právny stav

18. Skutkové okolnosti v spore vo veci samej možno charakterizovať zjavným rozporom medzi zdánlivosťou a objektívnymi skutkovými okolnosťami. Podľa dokumentov, ktoré Teleos a i. dostali od ich obchodného partnera TT a predložili Commissioners, mandatár TT prebral mobilné telefóny v Spojenom kráľovstve a dal ich prepraviť do iných členských štátov. Všetky podmienky tým teda boli splnené, podmienky týkajúce sa nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ako aj podmienky týkajúce sa oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva, a to bez ohľadu na to, ktorý spôsob výkladu prvej alebo druhej prejudiciálnej otázky sa uprednostní.

19. Tretia a štvrtá prejudiciálna otázka sú venované problematike úinkov, ktoré vo vzťahu k daňovému posúdeniu dodávky spôsobuje skutočnosť, že neskôr vyjde najavo, že dokumenty nezodpovedajú skutočnosti. Preto bude potrebné skúmať prvú a druhú prejudiciálnu otázku len v takom prípade, že sa na tretiu a štvrtú otázku odpovie v tom zmysle, že skutočnosti, ktoré vyšli najavo neskôr, môžu byť dôvodom opätovného posúdenia situácie.

20. Na základe prvej a druhej otázky by sa totiž malo objasniť, či k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a oslobodeniu dodávky v rámci Spoločenstva od dane môže dôjsť aj vtedy, ak mobilné telefóny ešte neopustili Spojené kráľovstvo. Ak však daňové orgány nemôžu túto okolnosť voči dodávateľovi namietať z dôvodu, že v dobrej viere veril v správnosť nákladných listov, otázka, či a kedy dochádza za týchto okolností k oslobodeniu od dane, stráca svoju relevantnosť.

21. Tretia a štvrtá otázka by teda strácali zmysel, ak by v súvislosti s prvou a druhou otázkou Súdny dvor dospel k zisteniu, že k oslobodeniu od dane dochádza aj vtedy, ak tovar neopustil členský štát pôvodu.

22. Preto niet žiadneho logického dôvodu na uprednostnenie jednej alebo druhej skupiny otázok. Je teda potrebné odpovedať na otázky v tom poradí, v ktorom ich vnútroštátny súd položil.

A – Úvodné pripomienky týkajúce sa pravidiel zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi(6)

23. Predtým, ako budem pokračovať v skúmaní prejudiciálnych otázok, chcela by som na úvod uviesť niektoré pripomienky týkajúce sa kontextu osobitných pravidiel týkajúcich sa cezhraničných dodávok v rámci obchodu v rámci Spoločenstva.

24. DPH podlieha dodávka tovaru alebo služieb za protihodnotu na území krajiny zdaniteľnou osobou (§lánok 2 bod 1 šiestej smernice), ako aj dovoz tovaru (§lánok 2 bod 2 šiestej smernice). Pre cezhraničný obchod v rámci Spoločenstva zaviedli prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi (hlava XVIa) stanovené smernicou 91/680 nové zdaniteľné plnenie: nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva (§lánok 28a ods. 1 písm. a)).

25. Na základe §lánku 15 ods. 1 šiestej smernice sú dodávky tovaru odoslaného alebo prepraveného do tretieho štátu oslobodené od dane, keďže k spotrebe tohto tovaru nedochádza v tuzemsku. Podľa §lánku 28c A písm. a) šiestej smernice to isté platí aj na dodávky do iného členského štátu.

26. Pred zavedením prechodných opatrení na zdanenie obchodu v rámci Spoločenstva podliehali dodávky tovaru uskutočnené medzi dvoma členskými štátmi podobnému režimu zdanenia, ako bol režim zdanenia v medzinárodnom obchode. V tomto režime sa dodávka zdaovala v mieste dodania v zmysle §lánku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice alebo v mieste odoslania, pričom však pri vývoze bola oslobodená od dane. Preto bolo potrebné zaplatiť DPH pri dovoze do štátu určenia. V rámci tohto režimu bolo určujúcim kritériom na účely oslobodenia alebo zdanenia prekročenie hranice pri vývoze alebo dovoze, ktoré stačilo jednoducho preukázať, aj na účely DPH, prostredníctvom colných dokumentov.

27. V rámci vytvárania vnútorného trhu došlo k zrušeniu kontrol na vnútorných hraniciach a v dôsledku toho bolo nutné zmeniť pravidlá týkajúce sa DPH, ktoré sa uplatňujú na obchod medzi členskými štátmi.⁽⁷⁾ Táto reforma však nešla až tak ďaleko, aby pravidlá platné pre vnútroštátne dodávky tovarov rozšírila aj na obchod medzi členskými štátmi. Z toho by totiž vyplývalo, na rozdiel od situácie prevažujúcej dodnes, že DPH by neprináležala členskému štátu, do ktorého bol tovar dovezený a v ktorom dochádza k jeho spotrebe, ale členskému štátu odoslania.

28. Prechodné opatrenia naopak nemajú negatívny vplyv na rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty. Aby príjmy z DPH naďalej prináležali členskému štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe, smernica 91/680 zaviedla nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva ako nové zdaniteľné plnenie v rámci obchodu medzi členskými štátmi (§lánok 28a ods. 1 písm. a)).

29. Keďže nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa zdaťuje v štáte jeho určenia, zodpovedajúca dodávka tovaru v rámci Spoločenstva musí byť v členskom štáte pôvodu oslobodená od dane, aby sa zamedzilo dvojitému zdaneniu a tým zabránilo porušeniu zásady neutrality DPH (§lánok 28c A písm. a) šiestej smernice).⁽⁸⁾ Kým nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva nahradilo zdanenie pri dovoze, oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva nahradil odpôčet dane na vývoze.

B – O prvej a druhej prejudiciálnej otázke

1. O vzájomnom vzťahu medzi nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva a oslobodením dodávky v rámci Spoločenstva

30. V spore vo veci samej si žalobcovia uplatňujú oslobodenie ich dodávok ako dodávok v rámci Spoločenstva od dane na základe §lánku 28c A písm. a) šiestej smernice. High Court však napriek tomu žiada o výklad §lánku 28a ods. 3 šiestej smernice, ktorý upravuje zdaťovanie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva.

31. Tento prístup sa zakladá na správnom predpoklade existencie vzájomného vzťahu medzi oslobodením podľa §lánku 28c A písm. a) šiestej smernice a zdaniteľným nadobudnutím tovaru dodaného v rámci Spoločenstva v zmysle §lánku 28a ods. 3 prvého pododseku šiestej smernice.

Dôsledkom nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva je totiž prechod práva na jeho zdanenie zo štátu pôvodu na štát určenia.(9)

32. Vzhľadom na vzájomný vzťah medzi nadobudnutím a oslobodením od dane, čo vyplýva aj zo znenia relevantných ustanovení šiestej smernice obsahujúcich vzájomné odkazy, je potrebné na prvú a druhú otázku odpovedať súasne.

33. Podľa článku 28a ods. 3 prvého pododseku šiestej smernice je predpokladom nadobudnutia v rámci Spoločenstva splnenie týchto dvoch podmienok:

- získanie práva disponovať ako majiteľ hnuteľným hmotným majetkom nadobúdateľom(10) a
- odoslanie alebo preprava dotknutého tovaru nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu, ako je ten, z ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený.

34. K oslobodeniu dodávok tovarov podľa článku 28c A písm. a) šiestej smernice dochádza za týchto podmienok:

- dodávky tovaru odoslaného alebo prepraveného predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet mimo územia referovaného v článku 3 [šiestej smernice] [teda z tuzemska], ale v rámci Spoločenstva,
- dodávky tovaru pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu pôsobiacu ako osoba v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

35. Čo sa týka uskutočnenia nadobudnutia v rámci Spoločenstva, účastníci konania si neodporujú v tom, či TT získal možnosť nakladať s tovarom ako vlastník, hoci to nebol TT, kto priamo získal veci do držby, ale komisionár zabezpečujúci prepravu, ktorého tým poveril. Čo sa týka oslobodenia od dane, druhá podmienka spočívajúca v dodávke zdaniteľnej osobe pôsobiacej v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala, nespôsobuje žiadne problémy.

36. Účastníci konania si odporujú len vo výklade pojmu odoslanie do iného členského štátu, ktorý sa obdobne nachádza v článku 28a ods. 3 prvom pododseku a v článku 28c A písm. a) šiestej smernice.

2. Odoslanie a preprava v zmysle článku 28a ods. 3 prvého pododseku a 28c A písm. a) šiestej smernice

37. Teleos a i. sa domnievajú, že v situácii, akou je situácia v prejednávanej veci, došlo k odoslaniu v okamihu, keď dodávateľ odovzdal tovar splnomocnencovi nadobúdateľa v štáte odoslania, keďže sa zmluvné strany dohodli, že nadobúdateľ vyvezie tovar do iného členského štátu. Preto práve týmto odovzdaním tovaru došlo k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k vzniku nároku na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva od dane.

38. Na jednej strane Teleos a i. vychádzajú zo znenia relevantných ustanovení: podľa nich odoslanie označuje začiatok pohybu zásielky a nie jeho ukončenie, ktoré nastáva v okamihu príchodu do štátu určenia. Na druhej strane zdôrazňujú, že odovzdaním tovaru nadobúdateľovi stráca predávajúci možnosť nakladať s ním ako vlastník, a preto musí dôjsť aj k prechodu daňovej povinnosti na nadobúdateľa.

39. členské štáty, ktoré sú vedajšími účastníkmi konania, a Komisia sa naopak domnievajú,

že odoslanie do iného členského štátu predpokladá prinajmenšom, aby tovar skutočne opustil štát odoslania, alebo aby došiel do štátu určenia. Podľa týchto vedľajších ústátníkov konania možno správne fungovanie systému DPH zaručiť len na základe tejto objektívnej skutočnosti a samotný úmysel zmluvných strán alebo zmluvná povinnosť kupujúceho previezť tovar do iného členského štátu v tomto ohľade nemôže stačiť.

40. Je preto potrebné konštatovať, že pojem odoslania (dispatch) nie je úplne jasný v žiadnej jazykovej verzii šiestej smernice. Z toho istého jazykového hľadiska sa možno domnievať, že označuje len konkrétny okamih, ako to tvrdia Teleos a i.

41. Otázka, či v prejednávanej veci došlo k odoslaniu však ostáva otvorená. Dve ďalšie relevantné ustanovenie hovoria totiž aj o preprave. Na rozdiel od prípadu pojmu odoslania, pojem preprava nijako neopisuje konkrétny okamih, ale pohyb tovaru, ktorý charakterizuje jeho pokračovanie. Preto nie je možné domnievať sa, že preprava do iného členského štátu bude ukončená aj v prípade, že tovar ešte neopustil štát pôvodu.

42. Podľa mňa je potrebné nasledujúcim spôsobom vysvetliť aj rozdiel medzi odoslaním a prepravou. K odoslaniu dochádza vtedy, ak predávajúci alebo nadobúdateľ použijú na prepravu tretiu nezávislú osobu, ako je napríklad pošta, ktorá počas prepravy nie je vystavená vplyvu predávajúceho ani vplyvu nadobúdateľa. Prepravou prostredníctvom tretej osoby respektíve odoslaním stráca predávajúci právo skutočne nakladať s vecou, ale bez toho, aby nadobúdateľ už nadobudol vlastnícke práva. Tieto práva prechádzajú na nadobúdateľa až v okamihu, keď tretia osoba prepraví tovar do štátu určenia. Práve v tomto okamihu dôjde k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva.

43. Naopak k preprave v zmysle smernice dochádza vtedy, keď predávajúci alebo nadobúdateľ uskutočnia prepravu tovaru sami alebo prostredníctvom splnomocnenca, ktorý plní ich pokyny. Ak za prepravu zodpovedá predávajúci, k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva dochádza vtedy, keď predávajúci alebo jeho splnomocnenec doručia tovar nadobúdateľovi do štátu určenia. Ak prepravu uskutočňuje nadobúdateľ, priamo alebo prostredníctvom svojich splnomocnencov, nadobudne v štáte pôvodu tiež možnosť nakladať s vecami ako vlastník. Aj v tomto prípade však k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva dôjde až v okamihu ukončenia prepravy do iného členského štátu.

44. V spore vo veci samej malo k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva dôjsť odovzdaním mobilných telefónov komisionárovi zabezpečujúcemu prepravu a ich prepravou do štátu určenia. Keďže komisionár zabezpečujúci prepravu nebol treťou nezávislou osobou, ale konať na príkaz TT, otáznym nebolo odoslanie, ale preprava. Tvrdenia Teleos a i. založené na doslovnom význame pojmu odoslanie sú preto nedôvodné.

45. Výklad pojmov odoslanie alebo preprava, ktorý zastávam, speje, hoci iným spôsobom, k tomu istému záveru ako riešenie, ktoré zastávajú členské štáty a Komisia. Nadobudnutie v rámci Spoločenstva a oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva, ktoré je jeho obrazom, vždy závisia od toho, či tovar skutočne opustil štát pôvodu.

46. Tento záver je v súlade so zmyslom a cieľom prechodnej úpravy v oblasti obchodu v rámci Spoločenstva, ako to správne uvádza najmä Komisia. Základným predpokladom v zásade je, aby došlo k preprave tovaru z jedného členského štátu do iného a zodpovedajúcej zmene miesta konečnej spotreby, ktorá podlieha dani. Článok 28b A ods. 1 šiestej smernice preto stanovuje ako miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva členský štát určenia. Kým tovar neprekročí hranicu, niet dostatočnej istoty o takejto zmene miesta konečnej spotreby.

47. Preto je tiež potrebné zdôrazniť, že článok 28c A šiestej smernice vo svojej úvodnej vete

vyzýva, aby „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 [akémukoľvek podvodu, úniku – *neoficiálny preklad*] či zneužitiu, členské štáty“ oslobodili dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane.

48. Práve to je cieľom podmienky upravenej článkom 30 ods. 8 písm. a) bodom i) VAT Act 1994, ktorý stanovuje, že dodávka v rámci Spoločenstva sa oslobodí od dane vtedy, keď tovar skutočne opustí štátne územie. Teleos a i. však majú pravdu, keď tvrdia, že podmienky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou na účely vykonania úvodnej vety článku 28c A šiestej smernice nemôžu porušovať ďalšie ustanovenia tejto smernice.(11) Vyššie uvedené úvahy však umožnili dospieť k záveru, že k takémuto prípadu nedošlo.

49. Navyše podľa ustálenej judikatúry pojmy hospodárskej činnosti a dodávky tovaru, ktoré definujú zdaniteľné plnenia na základe šiestej smernice, majú objektívny charakter a uplatňujú sa nezávisle na cieľoch a výsledkoch dotknutých plnení.(12)

50. To platí aj pre pojem dodávky v rámci Spoločenstva. Tým, že definícia tohto pojmu vychádza z fyzického pohybu tovaru prekračujúceho hranice, odkazuje tiež na objektívnu skutočnosť. Navyše predloženie dokumentov preukazujúcich takýto pohyb tovaru nikdy úplne nevylučuje, že mohlo dôjsť k manipuláciám, ako je tomu v spore vo veci samej. Objektívne skutočnosti, ktoré sa prejavujú navonok, možno navyše skôr overiť ako úmysel nadobúdateľa alebo zmluvné záväzky, ktoré si dohodol.(13) Z tohto hľadiska môže podmienka skutočnej prepravy mimo štátu pôvodu prispieť k zamedzeniu daňovým podvodom.

51. To, že sa vychádza z objektívnych skutočností, navyše slúži cieľom systému DPH, ktoré spočívajú v zabezpečení právnej istoty a zjednodušení aktov spojených s uplatňovaním DPH.(14)

52. Prostredníctvom niektorých tvrdení Teleos a i. namietajú proti tomu, že by k oslobodeniu dodávok v rámci Spoločenstva dochádzalo až v okamihu, keď tovar opustí štát pôvodu. Predovšetkým namietajú proti tomu, aby predávajúci niesol zodpovednosť za skutočnú prepravu tovaru mimo územia štátu pôvodu napriek tomu, že odovzdaním tovaru nadobúdateľovi alebo jeho komisionárovi zabezpečujúcemu prepravu stratil nad týmto tovarom kontrolu. Domnievajú sa, že takýto výklad by klauzulu o dodaní „zo závodu“, ktorá je bežná v medzinárodnom obchode, ako aj ďalšie spôsoby dodania upravené v „Incoterms“ medzinárodného obchodu (ako sú CIF a FOB) zaťažil značným rizikom. Podľa Teleos a i. robí takýto výklad obchod v rámci Spoločenstva menej príťažlivým, a teda porušuje článok 29 ES.

53. Je pravdou, že v prípade dodávky tovaru v rámci Spoločenstva „zo závodu“ predávajúci podstupuje osobitné riziko. Ak kupujúci v rozpore so zmluvnými záväzkami neprepraví tovar do iného členského štátu, plnenie v skutočnosti nie je dodávkou v rámci Spoločenstva oslobodenou od dane, z ktorej musí nadobúdateľ v členskom štáte určenia platiť DPH. Plnenie je však naopak nutné kvalifikovať ako vnútroštátnu dodávku, z ktorej je povinný zaplatiť daň dodávateľ. Dodávateľ vo väčšine prípadov neúčtuje nadobúdateľovi DPH, pretože sa predpokladá, že pôjde o dodávku v rámci Spoločenstva.

54. Riziko, ktoré podstupuje dodávateľ, spočívajúce v povinnosti zaplatiť DPH z dôvodu, že nadobúdateľ nedodrжал svoje zmluvné záväzky, je v prvom rade dôsledkom úpravy zmluvných vzťahov. Ak dodávateľ zverí nadobúdateľovi prepravu tovaru do iného členského štátu, o šiestej smernici zjavne dovoľuje, musí sa v dôsledku nedodržania tejto zmluvnej povinnosti obrátiť na svojho zmluvného partnera a požadovať od neho DPH, ktorú je povinný zaplatiť z dôvodu vnútroštátnej dodávky. Na účely ochrany proti takejto možnosti môže dodávateľ od kupujúceho požadovať, aby mu poskytol záruku na účely DPH, až kým dôjde k predloženiu dôkazov o preprave do iného členského štátu, tak ako to odporúča usmernenie Commissioners . 703.

55. Naopak, podľa výkladu navrhovaného Teleos a i. k nadobudnutiu by malo dôjsť v okamihu, ktorý predchádza preprave mimo územia štátu pôvodu. Od tohto okamihu by podľa Teleos a i. mal byť príslušným pre výber dane štát, v ktorom má sídlo nadobúdateľ, hoci tovar na jeho územie v skutočnosti ešte neprišiel a ostal v štáte pôvodu, kde pravdepodobne tiež dôjde k jeho spotrebe. Tento výklad by však bol v rozpore s rozdelením právomoci zdaťovať plnenia, ktorá je upravená prechodnými ustanoveniami.

56. Riziko nesplnenia zmluvného záväzku nadobúdateľa vyviezť tovar do iného členského štátu by pri poslednej uvedenej analýze znášal daňový orgán štátu pôvodu tovaru. Ten sa však na zmluvných vzťahoch medzi predávajúcim a nadobúdateľom nepodieľa. Keďže by pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva dochádzalo zároveň k oslobodeniu dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane, daňový orgán štátu pôvodu by nemohol požadovať zaplatenie dane od dodávateľa so sídlom v tuzemsku. Naopak, musel by sa pokúsiť vybrať DPH od nadobúdateľa, ktorý v tuzemsku možno ani nie je registrovaný na daňové účely.(15)

57. Otázka, či bremená a riziká, ktoré sa môžu pre dodávateľa spájať s dodávkami v rámci Spoločenstva, skutočne predstavujú obmedzenie voľného pohybu tovaru vo v rámci Spoločenstva, ostáva teda otvorená. Pravdou však je, že riziká sú spojené predovšetkým s úpravou zmluvného plnenia „zo závodu“, tak ako bolo dohodnuté dodávateľom, a nie s výkladom relevantných ustanovení šiestej smernice. V každom prípade by však primerané obmedzenia boli odôvodnené, ak by pri dodávkach v rámci Spoločenstva umožňovali riadny výber DPH a slúžili by cieľu uznanému a podporovanému šiestou smernicou, ktorý spočíva v boji proti daňovým podvodom.(16)

58. V rámci odpovede na tretiu otázku je však potrebné overiť, či v takých osobitných situáciách, akými sú situácie v prejednávanej veci, nie je zodpovednosť dodávateľa príliš veľká a či nevedie k neprimeranému obmedzeniu voľného pohybu tovarov alebo k zásahu do všeobecných právnych zásad.

59. Preto je potrebné na prvú a druhú prejudiciálnu otázku odpovedať takto:

Predpokladom nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 3 prvého pododseku šiestej smernice je to, aby nadobúdateľ získal možnosť nakladať s tovarom odoslaným alebo prepraveným do iného členského štátu ako vlastník a aby tento tovar v nadväznosti na jeho odoslanie alebo prepravu fyzicky opustil štát pôvodu.

Predpokladom oslobodenia dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane v zmysle článku 28c A písm. a) šiestej smernice je to, aby sa odoslaný alebo prepravený tovar dodal do iného členského štátu a aby v dôsledku toho opustil štát pôvodu.

C – O tretej prejudiciálnej otázke

60. V rámci odpovede na tretiu otázku je potrebné upresniť, či možno dodávateľovi, ktorý

dobromyseľne predložil dôkazy prepravy mimo krajiny pôvodu, ktoré mu poskytol nadobúdateľ, *a posteriori* odmietnuť pôvodne uznané oslobodenie dodávky od dane, ak sa ukáže, že dôkazy boli nepravdivé.

61. Ľinské štáty, ktoré sú vedľajšími účastníkmi konania, súhlasia s tým, že dodávateľ musí preukázať, že došlo k splneniu podmienok na oslobodenie dodávky. Ak sa počas overovania uskutočneného daňovým orgánom ukáže, že dôkazy, ktoré predložil, sú nepravdivé, k preukázaniu nedôjde, a preto sa oslobodenie od dane musí *a posteriori* zamietnuť.

62. Komisia naopak tvrdí, že by došlo k neprimeranému sťaženiu dodávok tovaru v rámci Spoločenstva, ak by dodávateľ nemal byť oslobodený od platenia dane, hoci vykonal všetko, čo bolo v jeho moci, aby splnil podmienky oslobodenia a predložil o tom dôkazy. Odkazuje pritom na spoločné vyhlásenie Rady a Komisie pri prijímaní smernice 91/680. Podľa tohto vyhlásenia nemôže byť dôsledkom uplatnenia ustanovení týkajúcich sa prechodnej úpravy odmietnutie oslobodenia od dane uvedeného v článku 28c A, ak sa *a posteriori* ukáže, že nadobúdateľ poskytol nepravdivé údaje napriek tomu, že zdaniteľná osoba prijala všetky nevyhnutné opatrenia v snahe zamedziť nesprávnemu uplatneniu pravidiel v oblasti DPH týkajúcej sa dodávok pochádzajúcich z jej podniku.

63. V tejto súvislosti šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý v článku 2 týkajúcim sa zdaniteľných plnení uvádza popri dovoze tovaru aj dodávky tovaru a poskytovanie služieb platiteľom dane za protihodnotu v rámci územia štátu. Najskôr je však potrebné zdôrazniť, že smernica stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti.(17) Z toho vyplýva, že ustanovenia tejto smernice týkajúce sa oslobodenia od dane je nutné vykladať doslovne.(18) Zdaniteľná osoba, ktorá sa dovoľáva tejto výnimky, musí preukázať, že podmienky jej uplatnenia boli splnené.

64. Ako to vyplýva z úvodnej vety ustanovenia článku 28c A šiestej smernice, Ľinským štátom prináleží, aby stanovili formálne požiadavky na preukázanie splnenia podmienok uplatnenia oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane.(19) V každom prípade akonáhle dôjde k dosiahnutiu hraníc voľnej úvahy, ktorú šiesta smernica v tejto oblasti ponecháva Ľinským štátom, musia tieto podmienky rešpektovať ustanovenia Zmluvy ES, zmysel a cieľ samotnej smernice, ako aj všeobecné právne zásady, medzi ktoré patrí aj zásada proporcionality.(20)

65. Práve v súvislosti s dokončením vnútorného trhu a zrušením daňových hraníc medzi Ľinskými štátmi zaviedla smernica 91/680 prechodnú úpravu v oblasti obchodu v rámci Spoločenstva.(21) Preto dotknuté opatrenia smerujú predovšetkým k zjednodušeniu voľného pohybu tovarov, ktorý zaručia články 28 a 29 ES. Ako to správne zdôrazňuje Komisia, požiadavky na preukázanie dodávky tovaru v rámci Spoločenstva preto nesmú viesť k tomu, aby tento prechodný režim robil obchod zložitejším, ako bol pred zrušením colných kontrol v oblasti obchodu v rámci Spoločenstva.

66. Pokiaľ dochádzalo ku kontrolám na hraniciach, zdaniteľné osoby sa mohli na účely preukázania vývozu dodávaného tovaru oprieť o dokumenty vydané colnými orgánmi. Keďže došlo k zrušeniu vnútorných hraníc, zdaniteľné osoby už nedisponujú takýmto osobitne spoľahlivým dôkazom. Namiesto toho možno prepravu za hranice vo všeobecnosti preukázať len prostredníctvom vyhlásení súkromných osôb.

67. Na tento účel môže osobitne dobre slúžiť nákladný list vyhotovený na základe predpisov Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (ďalej len „CMR“), na ktorom adresát potvrdzuje prijatie tovaru v inom Ľinskom štáte.

68. Nákladný list CMR vyhotovuje odosielateľ tovaru a podpisuje prepravca a slúži ako

potvrdenie prijatia tovaru prepravcom.(22) Jedno vyhotovenie nákladného listu sprevádza tovar a na požiadanie adresáta sa mu odovzdá.(23) Ak adresát potvrdí prijatie tovaru, prinajmenšom tri osoby, najmä najvyššie nezávisle jedna od druhej, sa podieľali na vyhotovení dôkazu o preprave do iného členského štátu, čo znižuje riziko manipulácií, nevylučuje ho však úplne.

69. Ak zdaniteľná osoba predloží nákladný list vyhotovený týmto spôsobom, tento list v zásade stačí na preukázanie toho, že k preprave alebo odoslaniu z územia štátu dodania do iného členského štátu došlo. Ak dôjde aj k splneniu ďalších podmienok, tak vznikne nárok na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva od dane. To nevylučuje, že prepravu alebo odoslanie by bolo možné preukázať aj iným spôsobom, pokiaľ by to nevedlo k obmedzeniu cezhraničného obchodu s tovarom, ktoré by bolo významnejšie ako obmedzenie vyplývajúce z požiadaviek kladených na dôkazy, ktoré sa uplatňovali pred zrušením vnútorných hraníc.

70. Ešte je potrebné položiť si otázku týkajúcu sa dôsledkov situácie, v ktorej sa údaje uvedené na nákladnom liste ukázali *a posteriori* ako nepravdivé a v ktorej sa za predpokladu, že tovar v skutočnosti nebol prepravený za hranice, aj keď nedošlo ani k tajnej spolupráci zdaniteľnej osoby a vystaviteľa nákladného listu, ani nezistilo, že by zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť o nesprávnom tomto nákladnom liste.

71. Na jednej strane možno na základe vyššie uvedenej situácie dodávku spätne kvalifikovať ako vnútroštátnu dodávku, ktorá nie je oslobodená od dane a požadovať od dodávateľa zaplataenie DPH, ako to tvrdia členské štáty. Komisia sa však na rozdiel od tohto riešenia domnieva, že v takomto prípade nemožno od dodávateľa zaplataenie DPH požadovať.

72. Osobne súhlasím s postojom členských štátov. Uplatnenie takéhoto postoja by nadmerne zhoršovalo postavenie dodávateľa, a preto by sa mohlo považovať za obmedzenie voľného pohybu tovarov. Riziko povinnosti zaplataenie DPH v prípade, keď kupujúci v skutočnosti nevyvezie tovar, ale len predstiera jeho prepravu, pričom použije zmanipulované prepravné dokumenty, by mohlo dodávateľa odradiť od toho, aby sa podieľal na cezhraničnom obchode.

73. Ako to vyplýva zo spoločného vyhlásenia Rady a Komisie pri prijímaní smernice 91/618, ktoré Komisia citovala, zákonodarca nemal v úmysle ani to, aby zodpovednosť dodávateľa bola až taká široká.

74. Cieľ uznaný a podporovaný šiestou smernicou spočívajúci v zabezpečení riadneho výberu DPH a v boji proti daňovým podvodom(24) môže odôvodňovať existenciu obmedzení voľného pohybu tovarov.(25) Uplatnenie postoja zastávaného členskými štátmi by mohlo zabrániť daňovým únikom v dôsledku protiprávneho správania. Viedlo by však k neprimeranému rozdeleniu rizika medzi dodávateľom a daňovým orgánom v dôsledku protiprávneho správania tretej osoby, a preto by bolo v rozpore so zásadou proporcionality.

75. Dodávateľ je určite povinný urobiť všetko, čo je v jeho moci, aby zabezpečil riadny priebeh dodávky tovaru v rámci Spoločenstva.(26) Ak na základe zmluvy ponechá prepravu tovaru do iného členského štátu na nadobúdateľovi, musí v danom prípade, tak ako som uviedla vo svojej úvahe týkajúcej sa prvej otázky, niesť dôsledky za nesplnenie tohto záväzku nadobúdateľom.

76. Okrem toho sa predávajúci musí uistiť o serióznosti svojho obchodného partnera. Cieľ spočívajúci v predchádzaní daňovým podvodom presne odôvodňuje zvýšené požiadavky kladené na túto povinnosť. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby rozhodol, či dodávateľ túto povinnosť splnil. Podľa údajov poskytnutých v tejto súvislosti návrhom na začatie prejudiciálneho konania, Teleos a i., zdá sa, vyčerпали všetky možnosti overenia TT, ktoré mali k dispozícii.

77. Na druhej strane nemožno ísť tak ďaleko, aby sa voči dodávateľovi vyvodzovala

zodpovednosť za protiprávne správanie jeho obchodného partnera, voči ktorému sa nemôže brániť. (27) Požadovať od nadobúdateľa, aby až do predloženia dôkazu o preprave tovaru do iného členského štátu, tak ako to odporúča usmernenie Commissioners 703, poskytol záruku na účely DPH, v tomto prípade dodávateľovi nepomôže. Zdá sa totiž, že tento dôkaz bol poskytnutý predložením nákladného listu, ktorý neobsahuje také údaje, ktorých nepravdivosť by dodávateľ mohol rozpoznať. Dodávateľ by bol teda nútený záruku pri doručení nákladného listu vrátiť aj vtedy, keď by – čo by vyšlo najavo až neskôr – k preprave za hranice v skutočnosti nedošlo.

78. Voči tomu záveru nemožno namietať ani odkazom na rozsudky Faroe Seafood a i. (28) a Pascoal & Filhos (29).

79. Tieto veci sa týkali výberu cla z tovaru pochádzajúceho z tretích krajín. V každej z týchto vecí bol dovozca oslobodený od platby cla na základe predloženia osvedčenia o pôvode vydaného štátom vývozu. Neskôr sa ukázalo, že osvedčenia o pôvode boli nepravdivé, a preto neprávom došlo k oslobodeniu od cla. V citovaných rozsudkoch sa Súdny dvor domnieva, že vymáhanie cla *a posteriori* nie je neprimeraným zdanením, aj keď dovozca v dobrej viere vychádzal z (chybného) osvedčenia o pôvode, ktoré vydal štát vývozu. (30)

80. Tieto zistenia týkajúce sa colného práva nemožno prebrať na účely výkladu šiestej smernice. Skutočnosť, či dovozca musí alebo nemusí zaplatiť clo môže v colnom práve závisieť od pôvodu tovaru. Právne predpisy v oblasti obchodu v rámci Spoločenstva naopak nestanovujú len to, či sa dodávka oslobodzuje od dane, ale aj to, či nadobudnutie dotknutého tovaru podlieha dani. Nadobudnutie tovaru a oslobodenie od dane sú rozhodujúce skutočnosti na rozdelenie daňovej právomoci na vnútornom trhu. Nevedú k úplnému zániku daňovej povinnosti, ale k jej preneseniu z dodávateľa na nadobúdateľa. Ak k určitému oslobodeniu dôjde na základe nepravdivých dôkazov, môže sa daňový orgán obrátiť na nadobúdateľa. V colnom práve je naopak jedinou zodpovednou tá osoba, v mene ktorej sa vykonal colné prehlásenie o dovoze. (31) Ak sa osvedčenie o pôvode ukáže ako nepravdivé, na miesto tejto osoby nemôže nastúpiť žiaden ďalší dlžník, ktorý by štátu dovozu zodpovedal za zaplatenie cla.

81. Okrem toho medzi práva jednotlivca chránené niektorou zo základných slobôd nepatrí právo na neobmedzený obchod s tretími krajinami. Kritériá, ktoré sa uplatňujú v súvislosti s obmedzeniami obchodu s tretími krajinami sú však menej prísne ako tie, ktoré sa uplatňujú na obmedzenia obchodu s tovarom v rámci Spoločenstva.

82. Ako to navyše správne uznala Komisia, citované rozhodnutia sa týkali uplatnenia konkrétneho ustanovenia colného práva (32), ktoré výslovne upravovalo prípad opravy osvedčenia o pôvode *a posteriori*. Podľa tohto ustanovenia sa príslušné orgány mohli vzdať vymáhania cla *a posteriori* len v prípade pochybenia príslušných orgánov. V prejednávanej veci zodpovedajúce ustanovenia neexistujú.

83. Som si vedomá toho, že výklad, ktorý v prejednávanej veci zastávam, obsahuje určité riziko. Mohol by totiž nabádať dodávateľa k prijatiu ľahkovážneho prístupu v prípadoch, keď nadobúdateľ prepravu za hranice len predstiera, keďže by mohol poíť s tým, že voči nemu nebude vyvodzovaná zodpovednosť za zaplatenie DPH. Práve preto ešte raz zdôrazňujem, že dodávateľ sa môže zaplateniu DPH *a posteriori* vyhnúť len vtedy, ak neexistuje žiaden náznak toho, že sa prípadne mohol podieľať na podvodnom konaní alebo že prípadne mohol o takomto konaní vedieť a že urobil všetko čo bolo v jeho moci, aby zaručil riadny výber DPH.

84. Na záver by som chcela stručne uviesť dôsledky vyplývajúce z vyššie uvedených zistení. Komisia v tejto súvislosti navrhuje tieto alternatívy. Po prvé by bolo možné považovať podmienky oslobodenia od dane za splnené už predložením zdanlivo pravých dokumentov a vylúčiť tým

možnosť opätovného posúdenia situácie (vecnoprávne riešenie). Toto riešenie Komisia upredností. Na druhej strane sa však domnieva, že by bolo možné pristúpiť k opätovnému vecnému posúdeniu situácie na základe predchádzajúcich zistení, pričom by však už nebolo v nadväznosti na uskutočnené zistenia možné zrušiť *a posteriori* oslobodenie, ktoré už bolo priznané (procesnoprávne riešenie).

85. Vecnoprávne riešenie sa mi javí ako vhodnejšie. Umožňuje totiž, aby sa v súlade s oslobodením dodávky od dane vychádzalo zo zásady nadobudnutia tovaru kupujúcim v prejednávanej veci TT v pôvodnom štáte dodania.(33) Druhé riešenie by nás totiž mohlo takzvané viesť do daňovo-právnej zeme nikoho. Po vecnej stránke by sa totiž dodávka tovaru *a posteriori* kvalifikovala ako vnútroštátna dodávka bez možnosti požadovať zaplatenie dane dodávateľom, ktorý je povinný takúto daň platiť. Zároveň by bolo ťažké odôvodniť, ako mohlo dôjsť k zdaneniu nadobudnutiu v rámci Spoločenstva, keď nedošlo k dodávke tovaru v rámci Spoločenstva.

86. V dôsledku toho je potrebné na tretiu otázku odpovedať takto:

Ak dodávateľ dobrovoľne predloží objektívne dôkazy preukazujúce, že dodávaný tovar skutočne opustil štát pôvodu a že orgány tohto štátu v dôsledku toho oslobodili dodávku od dane podľa článku 28c A písm. a) šiestej smernice, ako tomu bolo v spore vo veci samej, tieto orgány nemôžu *a posteriori* požadovať od dodávateľa zaplatenie DPH, ak sa ukáže, že predložené dôkazy obsahovali nepravdivé údaje, pričom dodávateľ o tom nevedel a ani nemohol vedieť. To isté platí aj v prípade, keď dodávateľ urobil všetko, čo bolo v jeho moci, aby zaručil riadne uplatnenie predpisov v oblasti DPH.

D – O štvrtej prejudiciálnej otázke

87. Táto otázka sa týka toho, či má vyhlásenie v štáte určenia o nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva vplyv na daňové zaobchádzanie v štáte pôvodu. Vedajší účastníci konania, ktorí sa k tejto otázke vyjadrili, navrhujú zápornú odpoveď.

88. Ako som už uviedla predtým, oslobodenie tovaru od dane v štáte pôvodu a zdanenie nadobudnutia tovaru v štáte určenia navzájom úzko súvisia a slúžia na rozdelenie právomoci zdanenia plnenie.(34)

89. Bolo by však navádzaním na podvod, ak by bol štát pôvodu nútený automaticky oslobodiť dodávku tovaru od dane potom, ako kupujúci v štáte určenia podal daňové vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tohto tovaru v rámci Spoločenstva. Podaním nepravdivého daňového vyhlásenia v (údajnom) štáte nadobudnutia tovaru by kupujúci mohol manipulovať s miestom dodania a vybrať si napríklad štát s obzvlášť nízkou sadzbou dane. Dokonca aj v prípade nedostatkového overenia údajov o nadobudnutí tovaru v štáte určenia by totiž dôsledkom nepresného vyhlásenia bolo oslobodenie dodávky tovaru od dane v štáte pôvodu.

90. Predpokladom riadneho výberu dane je skôr to, aby jednotlivé príslušné daňové orgány nezávisle overili jednak podmienky nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ako aj podmienky zodpovedajúceho oslobodenia dodávky tovaru od dane. Tieto orgány však musia postupovať tak, a prípadne aj vrátiť daň, aby pri riadnom priebehu dodávky a nadobudnutia tovaru nedošlo k dvojitému zdaneniu.

91. V rámci dôkazu o tom, že došlo k dodávke tovaru v rámci Spoločenstva, ktorá je oslobodená od dane, môže skutočnosť, že kupujúci predloží daňové vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré podal v štáte určenia, byť prinajlepšom nepriamym dôkazom skutočnej prepravy tovaru kupujúcim mimo územia krajiny. Takéto

vyhlásenie totiž len nepriamo preukazuje, že došlo k preprave tovaru zo štátu pôvodu do štátu ur?enia. Dodávateľ sa nemôže spoliehať výlu?ne na tento dôkaz, pretože da?ové vyhlásenie podané v štáte ur?enia týkajúce sa nadobudnutia tovaru nezaväzuje da?ové orgány štátu pôvodu vo vz?ahu k rozhodnutiu, ktoré prijímajú v súvislosti s oslobodením od dane.

92. Preto je potrebné na štvrtú otázku odpovedať v tom zmysle, že okolnosť, že nadobúdateľ podal da?ovému orgánu štátu ur?enia da?ové vyhlásenie týkajúce sa dodávky dotknutého tovaru v rámci Spolo?enstva, nemá ur?ujúci význam pre preukázanie, že došlo k dodávke tovaru v rámci Spolo?enstva, ktorá je oslobodená od dane.

V – Návrh

93. Vzh?adom na vyššie uvedené skuto?nosti navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky odpovedal takto:

1. Predpokladom nadobudnutia tovaru v rámci Spolo?enstva v zmysle ?lánku 28a ods. 3 prvého pododseku šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, je to, aby nadobúdateľ získal možnosť nakladať s tovarom odoslaným alebo prepraveným do iného ?lenského štátu ako vlastníak a aby tento tovar v nadväznosti na jeho odoslanie alebo prepravu fyzicky opustil štát pôvodu.

2. Predpokladom oslobodenia dodávky tovaru v rámci Spolo?enstva od dane v zmysle ?lánku 28c A písm. a) šiestej smernice je to, aby sa odoslaný alebo prepravený tovar dodal do iného ?lenského štátu a aby v dôsledku toho opustil štát pôvodu.

3. Ak dodávateľ dobromyseľne predloží objektívne dôkazy preukazujúce, že dodávaný tovar skuto?ne opustil štát pôvodu a že orgány tohto štátu v dôsledku toho oslobodili dodávku od dane podľa ?lánku 28c A písm. a) šiestej smernice, ako tomu bolo v spore vo veci samej, tieto orgány nemôžu *a posteriori* požadovať od dodávateľa zaplataenie DPH, ak sa ukáže, že predložené dôkazy obsahovali nepravdivé údaje, pričom dodávateľ o tom nevedel a ani nemohol vedieť. To isté platí aj v prípade, keď dodávateľ urobil všetko, čo bolo v jeho moci, aby zaručil riadne uplatnenie predpisov v oblasti DPH.

4. Okolnosť, že nadobúdateľ podal da?ovému orgánu štátu ur?enia da?ové vyhlásenie týkajúce sa dodávky dotknutého tovaru v rámci Spolo?enstva, nemá ur?ujúci význam pre preukázanie, že došlo k dodávke tovaru v rámci Spolo?enstva, ktorá je oslobodená od dane.

1 – Jazyk prednesu: nem?ina.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských 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, ?alej len „šiesta smernica“).

3 – 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, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

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

5 – Podľa „Incoterms“ (ozna?enie pre oficiálne pravidlá Medzinárodnej obchodnej komory so sídlom v Paríži pre výklad obchodných pojmov), pojem „zo závodu“ znamená, že „predávajúci si splní svoju povinnosť dodať tovar v okamihu, keď ho poskytne k dispozícii kupujúcemu vo svojej prevádzkarni alebo na akomkoľvek inom dohodnutom mieste (závod, fabrika, sklad, at?.).

Predávajúci nezodpovedá za vyclenie tovaru pri jeho vývoze ani za jeho naloženie na dopravný prostriedok poskytnutý kupujúcim“.

6 – Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré som predniesla 10. novembra 2005 vo veci EMAG Handel Eder (rozsudok zo 6. apríla 2006, C-245/04, Zb. s. I-3227), body 29 a nasl.

7 – Pozri druhé a tretie odôvodnenie smernice 91/680. Pozri v tejto súvislosti rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227, body 27 a 28.

8 – Pozri rozsudok EMAG Handel Eder, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 29, ako aj moje návrhy v tejto veci, body 24 a 25.

9 – Zdôrazňujem však, že zistenia orgánov štátu určenia týkajúce sa nadobudnutia v rámci Spoločenstva nie sú pre štát pôvodu záväzné, čo sa týka overovania podmienok oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane (pozri v tejto súvislosti bod 90).

10 – V súvislosti so znením článku 5 ods. 1 šiestej smernice Súdny dvor už upresnil, že pojem dodávka tovaru zahŕňa všetky plnenia spočívajúce v prevode hnuteľnej veci jednou zmluvnou stranou, ktoré druhú zmluvnú stranu oprávňujú, aby s vecou nakladala ako vlastníkom tohto tovaru (rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, bod 7, a z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 43).

11 – V súvislosti s podobným ustanovením pozri úvodnú vetu článku 13 šiestej smernice, rozsudky Súdneho dvora z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko, C-287/00, Zb. s. I-5811, bod 50, a z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 24.

12 – Rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 36, a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. S. I-6161, bod 41.

13 – V súvislosti s irelevantnosťou subjektívnych okolností na účely odpôtu dane zaplatenej na vstupe pozri rozsudky Súdneho dvora zo 6. apríla 1995, BLP Group plc, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 24, a Optigen a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 45.

14 – Pozri v tomto zmysle rozsudky BLP Group, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 24, a Optigen a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 45.

15 – Na tieto účely, by bolo potrebné pristúpiť k zložitej konštrukcii; bolo by teda potrebné predpokladať, že došlo k fiktívnej dodávke späť do štátu pôvodu tovaru – da v prejednávanej veci do Spojeného kráľovstva – ktorej by nasledovalo nové nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podliehajúce dani – omto prípade by bol daňovým dlžníkom TT – omto štáte. Teleos a i. tvrdia, že daňové orgány Spojeného kráľovstva prideliť TT identifikačné číslo pre DPH a zjavne sa pokúsili tiež vybrať daň, a to písomne, od TT, proti čomu Teleos a i. namietajú, pričom odkazujú na dvojité zdanenie. Je zjavné, že daň možno vybrať len raz, a to buď od Teleos a i., alebo od TT. Je to práve odpoveď na tretiu otázku, ktorá umožní určiť, kto je povinný zaplatiť daň, či Teleos a i. alebo TT.

16 – Rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, a Kittel a Recolta Recycling, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 54.

17 – Rozsudky Halifax a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 41; Optigen a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 37, et Kittel et Recolta Recycling, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 40.

18 – Rozsudky z 26. júna 1990, *Velker International Oil Company*, C?185/89, Zb. s. I?2561, bod 19; zo 16. septembra 2004, *Cimber Air*, C?382/02, Zb. s. I?8379, bod 25, a zo 14. septembra 2006, *Emelka*, C?181/04 až C?183/04, Zb. s. I?8167, bod 15).

19 – Pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. marca 2004, *Transport Service*, C?395/02, Zb. s. I?1991, body 27 a 28, ako aj rozsudok *Halifax a i.*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 10, body 90 a 91. Pre viac úvah na túto tému pozri moje návrhy vo veci *Collée* (rozsudok *Collée*, C?146/05, už citovaný v poznámke pod ?iarou 8). Pre viac podrobností na túto tému pozri tiež body 22 a nasl. návrhov, ktoré predkladám 11. januára 2007 vo veci *Collée*, C?146/05, Zb. s. I?7861).

20 – Pozri v súvislosti ?lánkom 22 ods. 8 šiestej smernice rozsudok *Halifax a i.*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 10, bod 92. V tomto zmysle pozri tiež v súvislosti s právom na odp?et DPH na vstupe rozsudky z 21. marca 2000, *Gabalfriša a i.*, C?110/98 až C?147/98, Zb. s. I?1577, bod 52, a 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 v súvislosti s ?lánkom 21 ods. 3 šiestej smernice rozsudok z 11. mája 2006, *Federation of Technological Industries a i.*, C?384/04, Zb. s. I?4191, bod 29.

21 – Pozri prvé a druhé odôvodnenie smernice 91/680, už citovaná v poznámke pod ?iarou 4.

22 – Pozri ?lánok 5 ods. 1 a ?lánok 9 ods. 1 CMR.

23 – Pozri ?lánok 5 ods. 1 a ?lánok 13 ods. 1 CMR.

24 – Rozsudky *Gemeente Leusden a Holin Groep*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 15, bod 76, a *Kittel a Recolta Recycling*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 54.

25 – Pozri vyššie bod 57.

26 – Rozsudky *Federation of Technological Industries a i.*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 19, bod 33, ako aj *Kittel a Recolta Recycling*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 51.

27 – Myšlienka, na základe ktorej obozretná a poctivá zdaniteľná osoba nesmie na ú?ely výberu DPH zodpoveda? za podvodné správanie iných osôb, je vyjadrená vo viacerých rozhodnutiach z oblasti prípadov týkajúcich sa podvodov ozna?ovaných ako koloto?e DPH (pozri najmä rozsudky *Federation of Technological Industries a i.*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 19, bod 33; *Optigen a i.*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, body 52 a nasl., a *Kittel a Recolta Recycling*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, body 45 a nasl.). Zo skutkového h?adiska však tieto veci nie sú ?isto a jednoducho porovnateľné so situáciou, ku ktorej došlo v prejednávanej veci, keďže sa týkali viacerých skutkových okolností, ktoré bolo možné navzájom rozlíši?, pričom v prejednávanej veci ide o jedinú dodávku tovaru v rámci Spolo?enstva, ku ktorej malo dôjs?, avšak na jej uskuto?není sa podie?ali viaceré osoby.

28 – Rozsudok zo 14. mája 1996, *Faroe Seafood a i.*, C?153/94 a C?204/94, Zb. s. I?2465.

29 – Rozsudok zo 17. júla 1997, *Pascoal & Filhos*, C?97/95, Zb. s. I?4209.

30 – Pozri najmä rozsudky *Faroe Seafood a i.*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 27, bod 114, a *Pascoal & Filhos*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 28, bod 25.

31 – Pozri rozsudok *Pascoal & Filhos*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 28, bod 49.

32 – ?lánok 5 ods. 2 nariadenia Rady (EHS) ?. 1697/79 z 24. júla 1979 o dodato?nom vyberaní dovozného alebo vývozného cla, ktoré sa nepožadovalo od osoby zodpovednej za zaplatenie cla

za tovary v colnom režime zahŕňajúcim povinnosť zaplatiť takéto clo [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 197, s. 1).

33 – V tejto súvislosti pozri zložité, ale orgánmi Spojeného kráľovstva v skutočnosti zvolené spôsoby riešenia (poznámka pod čiarou 14).

34 – Pozri body 29 a 31 týchto návrhov.