

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 11. januára 2007 1(1)

Vec C-146/05

Albert Collée

proti

Finanzamt Limburg an der Lahn

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

„Šiesta smernica o DPH – článok 28c A písm. a) – Dodávka v rámci Spoločenstva – Oslobodenie – Požiadavka dôkazu“

I – Úvod

1. Predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania sú otázky výkladu šiestej smernice DPH(2), pokiaľ ide o podmienky, ktoré musia spĺňať dôkazy predkladané na účely oslobodenia od dane pri dodávkach v rámci Spoločenstva. Tieto otázky úzko súvisia s otázkami, ktoré nastávajú v veci Teleos a i. (C-409/04) a Twoh International (C-184/05), v ktorých dnes rovnako prednášam návrhy.

2. V prejednávanej veci sa konanie vo veci samej vedené pred Bundesfinanzhof medzi navrhovateľom Albert Collée, ktorý koná ako univerzálny právny nástupca Collée KG (ďalej len „navrhovateľ“), proti Finanzamt Limburg an der Lahn (ďalej len „odporca“) týka priznania daňového oslobodenia pri dodávke v rámci Spoločenstva. K tejto dodávke nesporne došlo, ale navrhovateľ o nej nepredložil v potrebnom rozsahu úctovný dôkaz požadovaný vnútroštátnym právom, hoci vedel, že išlo o dodávku v rámci Spoločenstva.

II – Právny rámec

A – Právo Spoločenstva

3. Smernica Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice(3) zaviedla do šiestej smernice novú hlavu XVIa [prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi (články 28a až 28m)]. Tieto ustanovenia sú stále uplatniteľné, pretože zdanenie dodávok tovarov medzi podnikmi až doposiaľ nebolo predmetom definitívnej úpravy obchodu medzi členskými štátmi.

4. Podľa znenia článku 28c A šiestej smernice dodávka tovaru medzi dvoma členskými štátmi

je oslobodená od DPH. Ustanovenie znie v ?astiach, ktoré sú relevantné, takto:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spolo?enstva a za podmienok, ktoré samy stanovia na tento ú?el pre zabezpe?enie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek, uvedených ?alej v texte ako aj na zabránenie akémuko?vek úniku, vyhýbaniu sa ?i zneužitiu, ?lenské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako sú definované v ?lánku 5 a ?lánku 28a ods. 5 písm. a), expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávate?a alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v ?lánku 3, ale v rámci spolo?enstva, ktorý je dodaný pre inú zdanite?nú osobu alebo nezdanite?nú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v ?lenskom štáte inom, ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru.

...“

5. ?lánok 22 šiestej smernice upravuje formality uložené platiteľovi dane a v znení uplatnite?nom na prejednávajúcu vec(4) uvádza:

„2. a) Každá zdanite?ná osoba bude udržiava? ú?ty dostato?ne podrobné pre da? z pridanej hodnoty, aby mohli byť použité a prehliadnuté da?ovou autoritou [da?ovým orgánom – *neoficiálny preklad*].

...

3. a) Každá zdanite?ná osoba musí vyda? faktúru, alebo iný dokument slúžiaci ako faktúra s oh?adom na tovar alebo služby, ktoré dodala alebo poskytla inej zdanite?nej osobe alebo nezdanite?nej právnickej osobe. Každá zdanite?ná osoba musí taktiež vyda? faktúru alebo dokument slúžiaci ako faktúra s oh?adom na dodávky tovaru referovaného v ?lánku 28b B ods. 1 a s oh?adom na tovar dodaný podľa podmienok stanovených v ?lánku 28c A. Zdanite?ná osoba musí udržiava? kópiu každého vydaného dokumentu.

...

4. a) Každá zdanite?ná osoba musí predloži? priznanie k dani do stanoveného ?asového limitu, určeného ?lenskými štátmi. ...

b) Priznanie k dani musí podáva? všetky informácie potrebné pre kalkuláciu dane, ktorá sa stane uplatnite?ná [ktorá sa stane splatnou – *neoficiálny preklad*] a odpoty, ktoré sa majú zahrnúť tam, kde sú uplatnite?né a pokiaľ sa to považuje ako nevyhnutné pre stanovenie základu da?ovej povinnosti, celková hodnota transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] oh?adne tejto dane a odpoty a hodnota každej oslobodenej transakcie.

c) Da?ové priznanie musí taktiež udáva?:

– na jednej strane celkovú hodnotu mínus hodnotu dane z pridanej hodnoty [bez dane z pridanej hodnoty – *neoficiálny preklad*] dodávok tovaru, referovaného v ?lánku 28c (A), na ktorú sa da? stane uplatnite?ná [splatná – *neoficiálny preklad*] počas obdobia.

– ...

6. ...

b) každá zdanite?ná osoba evidovaná na účely dane z pridanej hodnoty predloží tiež súhrnný prehľad nadobúdate?ov s identifika?ným ?íslom na da? z pridanej hodnoty, ktorým dodala tovary

za podmienok uvedených v ?lánku 28c A písm. a) a d).

7. ...

8. ?lenské štáty môžu uvali? iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso [pre správny výber – *neoficiálny preklad*] dane a pre prevenciu proti úniku, podmienené požiadavkami rovnakého zaobchádzania domácich transakcií a transakcií uskuto?nených [pri?om sa však musí rovnako zaobchádza? s tuzemskými plneniami a plneniami uskuto?nenými – *neoficiálny preklad*] medzi ?lenskými štátmi a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi ?lenskými krajinami nezadajú vznik formalít spojených s prechodom hraníc.“

B – Vnútroštátne právo

6. Pod?a paragrafu 4 ods. 1 písm. b) nemeckého zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) (?alej len „UStG“) sú dodávky v rámci Spolo?enstva patriace medzi plnenia uvádzané v paragrafe 1 ods. 1 bode 1 toho istého zákona oslobodené od DPH.

7. Paragraf 6a ods. 1 UStG definuje dodávku v rámci Spolo?enstva a vo svojom odseku 3 obsahuje toto pravidlo dôkazu:

„Podnikate?ovi prislúcha preukáza? splnenie podmienok pod?a odsekov 1 a 2. Spolkové ministerstvo financií môže so súhlasom Bundesrat (Spolkovej rady) stanovi? vyhláškou, ako má podnikate? predloži? dôkaz.“

8. Vyhláškou pod?a paragrafu 6a ods. 3 druhej vety je nemecká vykonávacia vyhláška k dani z obratu (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) (?alej len „UStDV“). Táto vyhláška vo svojom paragrafe 17a upres?uje požiadavky, ktoré musia sp??a? dôkazy preukazujúce dodávku v rámci Spolo?enstva v prípade zasielania a transportu:

„1. V prípade dodávky v rámci Spolo?enstva (paragraf 6a ods. 1 zákona) musí podnikate?, na ktorého sa táto vyhláška uplat?uje dôkazmi preukáza?, že on sám, alebo nadobúdate? prepravil, alebo zaslal predmet dodávky na zvyšok územia Spolo?enstva. To musí z dôkazov vyplýva? jasne a spôsobom, ktorý je možné ?ahko overi?.

2. Ak podnikate? alebo nadobúdate? prepravuje predmet dodávky na zvyšok územia Spolo?enstva, preukáže to týmto dôkazom:

(1) kópiou faktúry (paragraf 14 a paragraf 14a zákona);

(2) dokladom obvyklým v obchodnom styku, z ktorého vyplýva miesto ur?enia, najmä dodacím listom;

(3) potvrdením o prevzatí vydaným nadobúdate?om alebo osobou ním poverenou, a

(4) ak je predmet dodávky prepravovaný nadobúdate?om, vyhlásením nadobúdate?a alebo osoby ním poverenej o preprave predmetu dodávky na zvyšok územia Spolo?enstva.“

9. Navyše paragraf 17c ods. 1 UStDV stanovuje povinnos? preukáza? dodávku v rámci Spolo?enstva prostredníctvom ú?tovníctva:

„1. V prípade dodávky v rámci Spolo?enstva musí podnikate?, na ktorého sa uplat?uje táto vyhláška, preukáza? pomocou ú?tovných dokladov, že podmienky oslobodenia od dane sú splnené vrátane identifika?ného ?ísła nadobúdate?a pre da? z obratu pod?a paragrafu 17c ods. 1 druhej vety UStDV. Splnenie týchto podmienok musí jasne vyplýva? z ú?tovníctva a by? ?ahko

overite?né.

2. Podnikate? musí riadne zaznamenáva? tieto údaje:

- (1) meno a adresu nadobúdate?a;
- (2) meno a adresu osoby poverenej nadobúdate?om pri dodávke v maloobchode alebo maloobchodným spôsobom;
- (3) odvetvie ?innosti alebo povolanie nadobúdate?a;
- (4) obvyklé ozna?enie a množstvo predmetu dodávky, alebo druh a objem iného plnenia porovna?ného s dodávkou vykonaného na základe zmluvy o dielo;
- (5) de? dodávky alebo iného plnenia porovna?ného s dodávkou vykonaného na základe zmluvy o dielo;
- (6) dohodnutú odmenu alebo v prípade zdanenia pri prijatí odmeny, prijatú odmenu a de? prijatia odmeny;
- (7) druh a objem spracovania alebo opracovania pred prepravou alebo zaslaním na iné územie Spolo?enstva (paragraf 6a ods. 1 druhá veta UStG);
- (8) prepravu alebo zaslanie na iné územie Spolo?enstva;
- (9) miesto ur?enia na inom území Spolo?enstva.

...“

III – Skutkový stav a prejudiciálne otázky

10. Obchodná spoločnosť Collée bola materskou spoločnosťou spoločnosti GmbH so sídlom v Nemecku, ktorá predávala vozidlá ako schválený koncesionár akciovej spoločnosti A-AG. Spoločnosť GmbH mala právo na províziu od spoločnosti A-AG iba za predaj zákazníkom so sídlom v jej okolí.

11. Na jar 1994 GmbH uzavrela s belgickým automobilovým koncesionárom B písomnú zmluvu o predaji týkajúcu sa 20 predvádzacích vozidiel za celkovú cenu 1 018 200 DEM. B uhradil kúpnu cenu po odpo?ítaní nákladov a po tom, čo GmbH prijala platbu, prevzal vozidlá.

12. Kvôli získaniu provízie od A-AG zapojila GmbH do transakcií obchodníka s motorovými vozidlami S, so sídlom v blízkom okolí v Nemecku, ktorý vyhlásil, že je za odplatu ochotný formálne nakupovať predvádzacie vozidlá a predáva? ich následne B. S teda vystavil pre GmbH ?isté faktúry, ktoré slúžili na zasielanie faktúr vystavených v mene S týkajúcich sa dodávky predvádzacích vozidiel pre B. Vo svojich priznaniach týkajúcich sa dane z obratu za mesiace júl, august a september 1994 S uviedol ako zaplatenú DPH sumu 152 730 DEM, ktorú mu vyú?tovala GmbH.

13. V nadväznosti na osobitnú kontrolu vykonanú v októbri 1994 odporca odoprel S nárok na odpôčet s odôvodnením, že S vystupoval iba ako „nastr?ená osoba“. Navrhovateľ, ktorý najprv považoval toto plnenie za zdaniteľné tuzemské plnenie, sa o výsledku kontroly vykonanej u S dozvedel 15. novembra 1994 a zrušil ú?tovné zápisy, ktoré sa ho týkali, a zaú?toval príjmy na ú?et „oslobodené dodávky v rámci Spolo?enstva“. Následne preniesol toto plnenie do svojho predbežného priznania k dani z obratu za november roku 1994.

14. Opravným platobným výmerom z 12. februára 1998 týkajúcim sa dane z obratu za rok 1994, Finanzamt zvýšil zdaniteľný obrat navrhovateľa o 1 018 200 DEM. Navrhovateľovi však bolo odmietnuté da?ové oslobodenie pre dodávku vozidiel pre B z dôvodu, že potrebné zápisy neboli vykonané priebežne a bezodkladne po každom plnení.

15. Odvolanie a žaloba podaná navrhovateľom neboli úspešné. V opravnom prostriedku „Revision“ navrhovateľ navrhuje zmeniť nový platobný výmer z roku 1998 tak, aby vykonané plnenia za sumu 1 018 200 DEM boli považované za oslobodené. Na podporu svojho návrhu sa v podstate dovoľáva toho, že hoci na za?iatku da?ovej kontroly vykonanej u S ešte neboli zo strany GmbH vystavené žiadne faktúry pre B, z ú?tovných dokladov, ako aj z pohybov na bankovom ú?te však jasne vyplýva, že sa uskuto?nila dodávka v rámci Spolo?enstva pre B.

16. Bundesgerichtshof teda položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

1. Smie da?ový orgán odmietnuť oslobodiť dodávku v rámci Spolo?enstva, ktorá sa nepochybne uskuto?nila, s jediným odôvodnením, že zdaniteľná osoba nepredložila na tento ú?el v potrebnom ?ase predpísaný ú?tovný doklad?

2. Závisí odpoveď na túto otázku od toho, či zdaniteľná osoba najprv vedome zatajila uskuto?nenie dodávky v rámci Spolo?enstva?

IV – Právne posúdenie

17. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či nedodržanie určitej formálnej podmienky zdaniteľnou osobou – v prejednávanej veci predloženia ú?tovného dokladu v potrebnom ?ase – môže mať za dôsledok odmietnutie oslobodiť od dane dodávku v rámci Spolo?enstva. Druhá otázka, ktorá túto prvú otázku upresňuje, smeruje k tomu, či je potrebné zobrať do úvahy iné skutkové okolnosti – a to tú, že zdaniteľná osoba najprv vedome zatajila uskuto?nenie dodávky v rámci Spolo?enstva. Druhá otázka teda upresňuje prvú otázku a je s ňou úzko spojená. Obe prejudiciálne otázky, ktoré predložil Bundesfinanzhof, je teda potrebné skúmať spoločne.

18. Bundesfinanzhof chce najprv vedieť, či šiestej smernici odporuje prístup vnútroštátnych da?ových orgánov spo?ívajúci v odmietnutí da?ového oslobodenia – nesporne uskuto?nenej – dodávky v rámci Spolo?enstva z jediného dôvodu, a to oneskoreného predloženia ú?tovného dokladu o jej vykonaní.

19. Zásada oslobodenia dodávky v rámci Spolo?enstva od dane je zakotvená v ?lánku 28c A písm. a) šiestej smernice. Hlavnou myšlienkou je, že počas prechodného obdobia platného pre dať z obratu Spolo?enstva, sa má DPH vyberať ako spotrebná dať v ?lenskom štáte miesta kone?nej spotreby (zásada krajiny určenia). Aby sa zamedzilo dvojitému zdaneniu, má sa dodávka v rámci Spolo?enstva zodpovedajúca nadobudnutiu v rámci Spolo?enstva oslobodiť v krajine pôvodu.(5)

20. Šiesta smernica však v tejto súvislosti neobsahuje žiadne osobitné upresnenia o dôkaze,

ktorý má predložiť? zdaniteľná osoba na preukázanie existencie dodávky v rámci Spoločenstva.(6) ?lánok 22 uvádza iba niektoré všeobecných údajov o útovníctve zdaniteľných osôb, fakturácii a daňových priznaniach. Zvyšok ?lánok 22 ods. 2 ponecháva ?lenským štátom možnosť „uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso [pre správny výber – *neoficiálny preklad*] a pre prevenciu proti úniku“.

21. ?lenské štáty navyše oslobodia dodávku v rámci Spoločenstva podľa ?lánku 28c A „za podmienok, ktoré samy stanovia na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek, uvedených ?alej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa ?i zneužitiu“.

22. ?lánok 28c A a ?lánok 22 ods. 8 teda uvádzajú iba ciele a ponechávajú na ?lenských štátoch, aby bližšie definovali podmienky, ktoré musia spĺňať formality dokazovania vo vzťahu k dodávkam oslobodeným od DPH.

23. Hlavnou myšlienkou je, že šiesta smernica úplne neharmonizuje systémy DPH ?lenských štátov. Jej cieľom je skôr „stanoviť jednotný základ dane, ktorý má zabezpečiť neutralitu systému“(7). Ako už Súdny dvor konštatoval vo svojom rozsudku BP Soupergaz, ?lenské štáty disponujú „pri vykonávaní niektorých ustanovení šiestej smernice... pomerne širokým manévrovacím priestorom“(8). V návrhoch, ktoré boli prednesené vo veci Molenheide a vo veci Schmeink & Cofreth generálny advokát Fennelly uviedol, že „?lenské štáty sú vo všeobecnosti zodpovedné za správu systému DPH v celom jeho rozsahu“(9).

24. Pri prijatí opatrení na vykonanie ustanovení o systéme DPH sú ?lenské štáty viazané nielen cieľmi ?lánku 28c A a ?lánku 22 ods. 8 šiestej smernice, ale tiež zásadou proporcionality. Súdny dvor nedávno opakovane v rozsudku Halifax zdôraznil, že „opatrenia, ktoré majú ?lenské štáty možnosť prijať v zmysle ?lánku 22 ods. 8 šiestej smernice s cieľom zabezpečiť správne vyrubenie a výber dane a predchádzanie daňovým podvodom, nemajú samy osebe ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov“(10).

25. V uvedenom rozsudku Súdny dvor pokračuje tým, že uvádza, že opatrenia, ktoré majú ?lenské štáty možnosť prijať, sa „nesmú... používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného legislatívou Spoločenstva v tejto oblasti“(11). Daňová neutralita by bola ohrozená, ak by došlo k dvojitému zdaneniu dodávky, odmietnutím oslobodenia plnenia ako dodávky v rámci Spoločenstva a jej zdanením rovnako v krajine určenia plnenia ako plnenia zodpovedajúceho nadobudnutiu v rámci Spoločenstva.(12)

26. Pokiaľ ide o konkrétne uplatnenie zásady proporcionality, posúdenie zlučiteľnosti vnútroštátnych opatrení s právom Spoločenstva prislúcha vnútroštátnemu súdu, keďže Súdny dvor je príslušný iba na to, aby poskytol výklad práva Spoločenstva, ktorý vnútroštátnemu súdu umožní posúdiť takúto zlučiteľnosť.(13)

27. Nemecký právny poriadok v paragrafe 17a a paragrafe 17c UstDV stanovuje, že podmienky existencie dodávky v rámci Spoločenstva musia vyplývať „jasne a spôsobom, ktorý je možné ľahko overiť“ z útovných dokladov, ako aj z útovníctva. Podľa judikatúry Bundesfinanzhof k paragrafu 13 ods. 1 druhej vete UStDV, ktorá definuje podmienky, ktorým musí zodpovedať dôkaz o dodávke vyvezenej do tretej krajiny a obsahujúcej formuláciu zodpovedajúcu paragrafu 17a a paragrafu 17c UStDV, je tieto požiadavky potrebné chápať tak, že záznamy majú byť v útovníctve vykonané „priebežne a bezodkladne po každom plnení“.

28. V prejednáwanej veci navrhovateľ najprv dodávky vykonané v júli, auguste a septembri 1994 zapísal do útovníctva ako tuzemské plnenia. V novembri 1994, teda asi dva mesiace po

poslednej dodávke, boli zmenené na dodávky v rámci Spoločenstva, oslobodené od dane a uvedené ako také v predbežnom priznaní k dani z obratu za november 1994. S odkazom na to, že záznamy požadované na oslobodenie od dane neboli vykonané priebežne, Finanzamt odoprel navrhovateľovi oslobodenie od dane, hoci skutočnosť, že k dodávke v rámci Spoločenstva došlo, bola jasne preukázaná.

29. Nemecká vláda v tejto súvislosti uvádza, že požiadavky stanovené vnútroštátnym právom na účtovné doklady a účtovníctvo na to, aby mohli slúžiť ako dôkaz, vyhovujú zásade proporcionality. Právo na oslobodenie od dane pri dodávke v rámci Spoločenstva nie je tým systematicky spochybňované. Účtovné doklady stanovené v paragrafe 17 a nasl. UStDV sledujú cieľ, ktorý je výslovne uvedený v článku 28c A šiestej smernice, a to spoľahlivý a čo možno najjednoduchší výber daní a boj proti zneužívaniu daňového systému. Podľa názoru nemeckej vlády sú paragrafy 17a až 17c UStDV rovnako potrebné na sledovanie tohto cieľa, konkrétne na zabránenie podvodom s DPH nazývaným „kolotoč“. Pritom je irelevantné, či je dodávka nepochybne dodávkou v rámci Spoločenstva, alebo nie je.

30. V tejto súvislosti je potrebné hneď na úvod poznamenať, že v prejednávanej veci nejde o samotný výklad ustanovení smernice vo vzťahu k pravidlám stanoveným paragrafmi 17a až 17c UStDV. To, čo je sporným, je skôr judikatúra a administratívna prax, podľa ktorých musí byť dodávka v rámci Spoločenstva zaznamenaná do účtovníctva „priebežne a bezodkladne“.

31. Ako vyplýva z článku 22 ods. 8 a článku 28c A šiestej smernice, je legitímne, aby členské štáty vyžadovali dôkaz, ktorý by sa časovo zhodoval s plnením, s cieľom zabezpečenia presného výberu dane a zabránenia podvodu.⁽¹⁴⁾ Členské štáty totiž môžu stanoviť primeranú ochranu proti poškodzovaniu daňových príjmov, pričom im je umožnené stanoviť formálne požiadavky vrátane povinností časovej povahy na boj proti daňovým podvodom alebo „kolotočovým“ podvodom s DPH.

32. Relevantnou nie je potreba skúmať, či zákon prípadne môže stanoviť konkrétne lehoty, v rámci ktorých majú byť predložené účtovné doklady a účtovníctvo, aby mohli slúžiť ako dôkaz s cieľom umožnenia efektívneho výberu dane na jednej strane a zabezpečenia právnej istoty na druhej strane.

33. Sporná vnútroštátna právna úprava v skutočnosti nestanovuje žiadnu lehotu. Ustanovenia paragrafov 17a a 17c UStDV sa obmedzujú na vágne určenie, že podmienky oslobodenia musia z dôkazov alebo účtovníctva vyplývať „jasne a spôsobom, ktorý je možné ľahko overiť“. Judikatúra Bundesfinanzhof venovaná výkladu týchto pojmov uvádzajúca, že túto formuláciu je potrebné chápať ako časovú povinnosť a že požadované záznamy musia byť vykonané „priebežne a bezodkladne po každom plnení“, si sama vyžaduje výklad.

34. To samo osebe predstavuje problém vzhľadom na zásadu právnej istoty uznanú právom Spoločenstva, ktorú podľa judikatúry Súdneho dvora musia členské štáty pri prebratí smerníc dodržiavať.⁽¹⁵⁾ Súdny dvor okrem toho v rozsudku Halifax zdôraznil, že požiadavka právnej istoty platí mimoriadne prísne, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže obsahovať finančné náklady.⁽¹⁶⁾

35. Na druhej strane dokonca aj ustanovenia, ktoré určujú konkrétne lehoty, musia v zásade umožňovať, aby mohli byť v účtovníctve zohľadnené dodatočne vykonané zmeny kvalifikácie dodávky v rámci Spoločenstva. Opravy takejto povahy totiž môžu byť diktované dôvodmi nezávislými od vôle zdaniteľnej osoby. Nemusia tiež nevyhnutne sťažovať alebo ohrozovať výber dane. Najmä, ak sú lehoty krátke, výnimky, opravy alebo podobné ustanovenia môžu zabezpečiť, že skutočná dodávka v rámci Spoločenstva ešte môže byť za takúto dodávku uznaná neskoršou zmenou v účtovníctve.

36. Absencia ustanovenia o výnimke by právo na oslobodenie, ktoré šiesta smernica chce priznávať dodávkam v rámci Spoločenstva z dôvodov zohľadnenia zásady daňovej neutrality, podstatne redukovala. Rovnako v prípade dodávky kvalifikovanej oneskorene ako dodávka v rámci Spoločenstva platí konštatovanie, ktoré vyslovil generálny advokát Fennelly po preskúmaní možnosti opraviť DPH nedôvodne uvedenú na faktúrach týkajúcich sa plnení, ktoré neboli nikdy vykonané, že „so zásadou neutrality DPH by bolo nezlučiteľné, ak by vnútroštátne právo neuvádzalo ustanovenie o oprave“(17).

37. Pokiaľ právna úprava nestanovuje konkrétne lehoty ani možnosti neskoršieho vykonania zmien, musí sa pri uplatnení paragrafu 17a a paragrafu 17c UStDV zakaždým overiť, či je zákaz meniť neskôr kvalifikáciu dodávky primeraný.

38. V tejto súvislosti je potrebné overiť, ako to dôvodne uvádza Komisia, či ide alebo nejde o dodávku v rámci Spoločenstva. V prvom prípade šiesta smernica stanovuje v zásade oslobodenie, zatiaľ čo v druhom prípade je zásadou zdanenie. Vo veci Transport Service NV Súdny dvor logicky určil, že „prislúcha vnútroštátnemu súdu, aby určil, či predmetná dodávka zodpovedá týmto podmienkam. Ak je tomu tak, predmetná dodávka nepodlieha žiadnej DPH“(18). Tento princíp nemožno obísť iba formálnymi požiadavkami členských štátov. Možno sa od neho odchýliť iba vtedy, ak je to nevyhnutné na dosiahnutie cieľov stanovených v relevantných predpisoch právnej úpravy Spoločenstva. Nemožno teda súhlasiť s nemeckou vládou v jej názore, že ak nebol v potrebnom rozsahu predložený úctový dôkaz, je irelevantné, že k dodávke v rámci Spoločenstva skutočne došlo.

39. Ak sa preukáže, že ide o dodávku v rámci Spoločenstva, oslobodenie možno odmietnuť v prípade porušenia formalít predpísaných vnútroštátnou právnou úpravou, ak prispievajú k cieľom sledovaným smernicou, a to zabrániť daňovým podvodom, vybrať presne daň a uplatniť správne a jednoducho podmienky oslobodenia. Navyše, formálne požiadavky nemôžu ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov.

40. V prejednáwanej veci je preto potrebné skúmať, či oneskorenie s predložením dôkazu má dôsledky na efektívnosť výberu dane, alebo či sa vysvetľuje manipuláciami, ktoré by mohli akýmkoľvek spôsobom sťažiť výber dane. Na dosiahnutie cieľov výslovne uvedených v článku 28c A a článku 22 ods. 8 šiestej smernice však naopak nie je potrebné, aby bolo oslobodenie od dane odmietnuté systematicky v každom prípade, keď bol úctový dôkaz predložený oneskorene.

41. Ak uskutočnenie dodávky v rámci Spoločenstva možno bez pochybností konštatovať, hoci požadovaný úctový dôkaz nebol predložený v lehote, je potrebné zohľadniť zásadu oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva podľa šiestej smernice a uplatniť oslobodenie. Na odmietnutie oslobodenia je vždy potrebný – okrem porušenia formálnych podmienok stanovených judikatúrou a administratívnou praxou – ďalší dôvod založený na zásadách šiestej smernice, ktorý môže spočívať najmä v skutočnosti, že omeškanie postihujúce predloženie úctového dokladu neumožnilo alebo jednoducho sťažilo správny výpočet alebo výber dane.

42. Z toho zároveň vyplýva odpoveď na druhú otázku, ktorou sa vnútroštátny súd pýta, či má skutočnosť, že zdaniteľná osoba najprv vedome zatajila uskutočnenie dodávky v rámci Spoločenstva, vplyv na odpoveď na otázku.

43. Tieto úvahy vedú k domnienke, že v súlade s ustanoveniami šiestej smernice týkajúcimi sa oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva, sú podstatnými dôvody, ktoré vysvetľujú oneskorené predloženie dôkazu a dôsledky, ktoré toto oneskorenie má na presný výber dane. Je to vnútroštátny súd, komu prislúcha overiť a posúdiť tieto dôvody v prejednáwanej veci. Skutočnosť, že zdaniteľná osoba chcela najprv formálne zapojiť sprostredkovateľa v tuzemsku a že k

dodávke v rámci Spoločenstva nedošlo bezprostredne, ale až po opätovnom predaji vykonanom následne, nie je sama osebe rozhodujúca.

44. To potvrdzujú konštatovania, ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku Schmeink & Cofreth v súvislosti s neskoršou opravou nedôvodne útočenej DPH. Súdny dvor tu uviedol: pokiaľ „vystaviteľ faktúry“ sa úplne odstránil nebezpečenstvo straty daňových príjmov, zásada neutrality DPH si vyžaduje, aby nedôvodne fakturovaná DPH mohla byť opravená bez toho, aby takáto oprava mohla byť členskými štátmi podriadená dobromyseľnosti vystaviteľa predmetnej faktúry... požiadavka, aby vystaviteľ faktúry preukázal svoju dobrú vôľu, keď sa úplne odstránil nebezpečenstvo zníženia daňových príjmov, nie je potrebná na zabezpečenie výberu DPH a predchádzanie daňovým podvodom.“(19)

45. Tieto argumenty možno preniesť na plnenie, ktoré neskoršie podlieha režimu dodávky v rámci Spoločenstva a zmene vykonanej v tomto zmysle v útovníctve. Pokiaľ by skutočnosť, že zdaniteľná osoba sa úmyselne alebo neúmyselne odklonila od správnej kvalifikácie plnenia, mala dôsledky na jeho uznanie za dodávku v rámci Spoločenstva, plnenie by prípadne nepoživalo oslobodenie ani vtedy, ak by konanie zdaniteľnej osoby v konečnom dôsledku neohrozilo výber dane. Odmietnutie oslobodenia od dane by sa tak stalo sankčným prostriedkom za požiatočné zatajenie dodávky v rámci Spoločenstva, čo by išlo nad rámec legitímneho cieľa formálnych požiadaviek.

46. Ako už bolo povedané, posúdiť prejednávánú vec z tohto pohľadu so zohľadnením všetkých relevantných okolností prislúcha vnútroštátnemu súdu. V súlade s tým, čo už bolo povedané, musí najmä overiť, či skutočnosť, že útočný dôkaz nebol predložený v potrebnom čase vytvára hrozbu sťaženia výberu dane.

47. Význam v tomto smere môže mať najmä skutočnosť, že preukázanie plnenia môže byť časom stále viac zložitejšie. Naopak, čím sú kratšie časové intervaly, tým podstatnejšia je ešte možnosť zohľadniť neskoršie zmeny. V rámci skúmania prejednávanej veci môže okrem toho byť zohľadnená časová zodpovednosť za oneskorenie s predložením útočného dokladu na strane samotnej zdaniteľnej osoby.

48. Prejednávaná vec vykazuje tú zvláštnosť, že využitie „nastranej osoby“ nemalo súvislosť s prípadným daňovým podvodom, ale malo slúžiť na získanie provízie(20). Na rozdiel od typických prípadov nešlo o predstieranie dodávky v rámci Spoločenstva, ku ktorému vôbec nedošlo(21), ale – z dôvodov z daňového hľadiska irelevantných – zatajenie existencie takejto dodávky. Pri celkovom posúdení plnení by zapojenie „nastranej osoby“ nemalo žiadny vplyv na sumu daňových príjmov. Dodávka v rámci Spoločenstva bola iba prenesená z GmbH na S, ktorý teda odpovedal za zaplatenú na vstupe a mohol žiadať oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva.

49. Pokiaľ ide o prípadnú zodpovednosť za omeškanie s predložením dôkazu, bolo by potrebné skúmať, do akej miery navrhovateľ mohol vedieť, že zapojenie S bude daňovými orgánmi posúdené ako fiktívne a že S bude považovaný za „nastranú osobu“. Zo samotnej skutočnosti, že S nevykonával dodávku pre B a že navrhovateľ vystavil faktúry na meno S, nemožno vyvodiť záver, že takáto „umelá“ konštrukcia nemôže byť kvalifikovaná ako zdaniteľné plnenie. Podľa judikatúry Súdneho dvora pri posúdení vykonania zdaniteľného plnenia je potrebné vychádzať iba z objektívnych kritérií. Naopak, úmysel zdaniteľnej osoby alebo údel dodávky nemá na daňový režim uplatniteľný na dodávku žiadny vplyv.(22)

50. V dôsledku toho je na prvú otázku potrebné odpovedať, že šiestej smernici odporuje prístup vnútroštátnych daňových orgánov, ktorý spočíva v odmietnutí oslobodenia pre dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybne uskutočnila, s jediným odôvodnením, že zdaniteľná

osoba nepredložila na tento účel predpísaný útovný doklad bezodkladne po uskutočnení plnenia.

51. Pritom nie je rozhodujúcou skutočnosť, že na jednej strane zdaniteľná osoba chcela iba prenieť dodávku v rámci Spoločenstva do neskoršieho štádia v reazci plnení zapojením „nastranej osoby“ v tuzemsku, a na druhej strane skutočnosť, že daňové orgány neuznali zapojenie sprostredkovateľa a považovali toto plnenie za fiktívne (druhá otázka). Ak členský štát nestanovil žiadnu zákonnú lehotu na predloženie dôkazu, je potrebné rozhodnúť o oslobodení dodávky v rámci Spoločenstva so zohľadnením všetkých okolností prejednávanej veci. Prípadné zavinenie zdaniteľnej osoby, ktoré viedlo k oneskorenému predloženiu dôkazu, má v tejto súvislosti osobitnú dôležitosť rovnako ako nebezpečenstvo, že oneskorené predloženie útovného dôkazu sťaží výber dane.

V – Návrh

52. Z týchto dôvodov navrhujem, aby na prejudiciálne otázky Bundesfinanzhof boli dané tieto odpovede:

1. Smernici 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, odporuje prístup vnútroštátnych daňových orgánov, ktorý spočíva v odmietnutí oslobodenia pre dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybne uskutočnila, s jediným odôvodnením, že zdaniteľná osoba nepredložila na tento účel predpísaný útovný doklad bezodkladne po uskutočnení plnenia.

2. Ak členský štát nestanovil žiadnu zákonnú lehotu na predloženie dôkazu, je potrebné rozhodnúť o oslobodení dodávky v rámci Spoločenstva so zohľadnením všetkých okolností prejednávanej veci. Prípadné zavinenie zdaniteľnej osoby, ktoré viedlo k oneskorenému predloženiu dôkazu, má v tejto súvislosti osobitnú dôležitosť rovnako ako nebezpečenstvo, že oneskorené predloženie útovného dôkazu sťaží výber dane.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Šiesta smernica 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) (ale len „šiesta smernica“).

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

4 – Pozri článok 28h v znení zavedenom smernicou 91/680 a zmenený a doplnený smernicou Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224).

5 – Rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227, bod 29, a body 24 a 25 návrhov, ktoré som predniesla v uvedenej veci 10. novembra 2005. Pozri rovnako návrhy, ktoré prednášam dnes vo veci Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 29.

6 – Pozri v tomto zmysle tiež uznesenie z 3. marca 2004, Transport service, C-395/02, Zb. s. I-1991, body 27 a 28, a rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 90 a 91.

7 – Rozsudok z 18. decembra 1997, Molenheide, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 42.

8 – Rozsudok zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 34.

9 – Návrhy z 20. marca 1997 vo veci Molenheide a i., už citované v poznámke pod čiarou 7, bod 41, a návrhy z 13. apríla 2000 vo veci Schmeink & Cofreth, C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 18.

10 – Rozsudok Halifax a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 92. Pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o právo na odpoveď, tiež rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfriša a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 52, a Molenheide a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 48, ako aj, pokiaľ ide o článok 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.

11 – Rozsudok Halifax, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 92.

12 – Pozri rozsudok EMAG Handel Eder, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 29, ako aj body 24 a 25 návrhov, ktoré som predniesla v uvedenej veci.

13 – Pozri najmä rozsudky z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 19, a Molenheide a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 49.

14 – Rozsudok Gabalfriša, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 52.

15 – Rozsudok Federation of Technological Industries a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 29.

16 – Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 72.

17 – Návrhy vo veci Schmeink & Cofreth, už citované v poznámke pod čiarou 9, bod 20.

18 – Uznesenie vo veci Transport service, už citované v poznámke pod čiarou 6, bod 19.

19 – Rozsudok z 19. septembra 2000, C-454/98, Zb. s. I-6973, body 58 a 60.

20 – Zmluva o obchodnom zastúpení nestanovovala iste žiadne právo na túto províziu, ale v každom prípade nie je dosť jasné, v akom rozsahu predmetné klauzuly zmluvy boli v tom zase v súlade s predpismi hospodárskej súťaže.

21 – Pozri v súvislosti s takýmto prípadom návrhy vo veci Teleos a i., už citované v poznámke pod čiarou 5.

22 – Pozri rozsudky Halifax a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 10, body 56 až 60; z 12. januára 2006, Optigen, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, body 44 a 45, a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 41.