

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 27. septembra 2012 (\*)

„Dane – Da? z pridanej hodnoty – Dodávka tovaru – Zdanenie re?azových plnení – Nepriznanie oslobodenia od dane z dôvodu neuvedenia identifika?ného ?ísla pre DPH nadobúdate?a“

Vo veci C-587/10,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 10. novembra 2010 a doru?ený Súdnu dvoru 15. decembra 2010, ktorý súvisí s konaním:

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

proti

**Finanzamt Plauen,**

za ú?asti:

**Bundesministerium der Finanzen,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), sudcovia A. Prechal, K. Schiemann, L. Bay Larsen a C. Toader,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: A. Impellizzeri, referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní zo 7. marca 2012,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), v zastúpení: T. Küffner, S. Maunz a T. Streit, Rechtsanwälte,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupky?a, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

po vypo?utí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 21. júna 2012,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), naposledy zmenenej a doplnenej smernicou Rady 98/80/ES z 12. októbra 1998 (Ú. v. ES L 281, s. 31; Mim. vyd. 09/001, s. 315, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (ďalej len „VSTR“) a Finanzamt Plauen (Daňový úrad v Plauene) v súvislosti s tým, že Finanzamt Plauen odmietol uplatniť oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v prípade dodávky tovaru, ktorú uskutočnila dcérska spoločnosť uvedenej spoločnosti.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Článok 4 ods. 1 šiestej smernice vymedzuje pojem „zdaniteľná osoba“ takto:

„Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.“

4 Článok 22 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice stanovuje v rámci vnútorného systému zdaniteľným osobám viaceré povinnosti týkajúce sa najmä účtovníctva, fakturácie, daňového vyhlásenia, ako aj súhrnu výkazov, ktoré sú tieto osoby povinné predložiť správcovi dane.

5 Článok 22 ods. 1 písm. c) prvá a tretia zarážka šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28h stanovuje:

„Členské štáty musia prijať opatrenia potrebné na identifikovanie pomocou individuálneho čísla:

– každý daňovník s výnimkou tých, ktorí sú uvedení v článku 28a ods. 4, ktorý na území krajiny vykonáva [každý zdaniteľnej osoby s výnimkou tých, ktoré sú uvedené v článku 28a ods. 4, ktorá na území krajiny vykonáva – *neoficiálny preklad*]... dodávky tovarov alebo služieb, dávajúce mu [dávajúce jej – *neoficiálny preklad*] právo na odpočet...

...

– každá zdaniteľná osoba [každý zdaniteľnej osoby – *neoficiálny preklad*], ktorá v tuzemsku vykonáva nadobúdanie tovaru vnútri [S]poločenia na účely svojich plnení týkajúcich sa hospodárskych činností uvedených v článku 4 (2), uskutočňovaných v zahraničí“.

6 Článok 22 ods. 3 písm. a) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28h spresňuje:

„Každá zdaniteľná osoba zabezpečí, aby vystavila faktúru... v súvislosti s tovarmi alebo službami, ktoré táto dodala alebo poskytla inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe. Každá zdaniteľná osoba aj zabezpečí, aby sa faktúra vystavila... v súvislosti s tovarmi dodanými podľa podmienok stanovených v [článku 28c A].

...“

7 ?lánok 22 ods. 3 písm. b) druhý pododsek šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej ?lánku 28h stanovuje:

„Faktúra musí taktiež identifikova?:

...

– v prípade transakcií, referovaných v ?lánku 28C a) a) [uvedených v ?lánku 28c A písm. a) – *neoficiálny preklad*], ?íslo, ktorým je zdanite?ná osoba identifikovaná na území krajiny[,] a ?íslo, ktorým je osoba nadobúdajúca tovar identifikovaná v inom ?lenskom štáte,

...“

8 ?lánok 22 ods. 8 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej ?lánku 28h stanovuje:

„?lenské štáty môžu uvali? iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso dane a pre prevenciu proti úniku [?lenské štáty môžu uloži? iné povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné na riadny výber dane a na predchádzanie podvodom – *neoficiálny preklad*], podmienené požiadavkami rovnakého zaobchádzania domácich transakcií a transakcií[i] uskuto?nených medzi ?lenskými štátmi a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi ?lenskými krajinami nezadajú [nespôsobia – *neoficiálny preklad*] vznik formalít spojených s prechodom hraníc.“

9 ?lánok 28a ods. 1 písm. a) prvý a druhý pododsek a ods. 3 prvý pododsek šiestej smernice stanovuje:

„1. [DPH] podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri [S]polo?enstva uskuto?nené za úhradu na území krajiny zdanite?nou osobou konajúcou ako tak[ou] alebo nezdanite?nou právnickou osobou, ke? dodávate? je zdanite?ná osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na da?ové oslobodenie podľa ?lánku 24 a na ktorú sa nevz?ahujú opatrenia stanovené v druhej vete ?lánku 8 (1) a) alebo v ?lánku 28b (B) (1).

Odchylnе od prvého pododseku nie je predmetom [DPH] nadobudnutie tovaru vnútri [S]polo?enstva zdanite?nou osobou alebo nezdanite?nou právnickou osobou za podmienok stanovených v odseku 1 a.

...

3. ‚Interná akvizícia tovaru v rámci spolo?enstva‘ predstavuje akvizíciu [,Nadobudnutím tovaru v rámci Spolo?enstva‘ sa rozumie získanie – *neoficiálny preklad*] práva disponova? ako majite? hnuťným hmotným majetkom, ktorý bol vyexpedovaný alebo transportovaný osobe, ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávate?a alebo osoby nadobúdajúcej tovar do ?lenského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný [ktorý bol nadobúdate?ovi odoslaný alebo prepravený predávajúcim, nadobúdate?om alebo na ich ú?et do iného ?lenského štátu, než z ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad* ].“

10 ?lánok 28b A uvedenej smernice spres?uje:

„1. Miesto internej akvizície tovaru v rámci spolo?enstva [Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spolo?enstva – *neoficiálny preklad*] sa bude považova? to miesto, kde je tovar v tom ?ase, ke? je vyexpedovaný alebo transportovaný pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukon?í

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 [S]položenstva podľa článku 28a (1) a) sa bude považovať miesto na území členského štátu, ktorý vydal identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, pod ktorým osoba nadobúdajúca tovar uskutočnila [nadobúdateľ uskutočnil – *neoficiálny preklad*] toto nadobudnutie, s výnimkou prípadu, ak osoba, získavajúca tovar nepreukáže, že nadobudnutie podliehalo dani v zhode s odsekom 1 [pokiaľ nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane podľa odseku 1 – *neoficiálny preklad*].

Ak však nadobudnutie podlieha dani v zhode s odsekom 1 v členskom štáte príchodu expedície alebo transportu [ukončenia odoslania alebo prepravy – *neoficiálny preklad*] tovaru potom, čo sa podriadilo dani v zhode s prvým pododsekom [ako bolo zdanené podľa prvého pododseku – *neoficiálny preklad*], zdaniteľné množstvo bude zredukované podľa toho členského štátu [základ dane sa primerane zníži v členskom štáte – *neoficiálny preklad*], ktorý vydal identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, pod ktorým osoba, získavajúca tovar, uskutočnila akvizíciu [pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil toto nadobudnutie – *neoficiálny preklad*].

...“

11 Článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia [S]položenstva 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 je 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 [mimo územia uvedeného v článku 3 – *neoficiálny preklad*], ale v rámci [S]položenstva, 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 [alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorá koná ako taká v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala – *neoficiálny preklad*].“

#### *Nemecké právo*

12 § 6a zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG“) definuje dodávku tovaru v rámci Spoloženstva takto:

„1. O dodávku tovaru v rámci Spoloženstva [§ 4 bod 1 písm. b)] ide v prípade, ak sú splnené tieto podmienky:

(1) podnikateľ alebo odberateľ prepravil alebo odoslal predmet dodávky na územie iného členského štátu Spoloženstva;

(2) odberateľom je:

a) podnikateľ, ktorý nadobudol predmet dodávky pre svoj podnik;

b) právnická osoba, ktorá nie je podnikateľom alebo ktorá nenadobudla predmet dodávky pre

svoj podnik, alebo

c) akýkoľvek iný nadobúdateľ, pokiaľ ide o dodávku nového motorového vozidla;

a

(3) na nadobudnutie predmetu dodávky sa z hľadiska odberateľa v inom členskom štáte vzťahujú predpisy o dani z obratu.

...

3. Podnikateľovi prináleží, aby preukázal splnenie podmienok stanovených v odsekoch 1 a 2.

...

13 § 17c ods. 1 vykonávacieho nariadenia k dani z obratu (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) stanovuje dodávateľom tieto povinnosti:

„Podnikateľ, na ktorého sa vzťahuje toto nariadenie, musí pri dodávkach tovaru v rámci Spoločenstva (§ 6a ods. 1 a 2 [UStG]) z úctovného hľadiska preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane vrátane identifikačného čísla pre DPH nadobúdateľa. Z účtovnej evidencie musí byť jasné a ľahko preskúmateľné, že tieto podmienky boli splnené.“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

14 V novembri 1998 dcérska spoločnosť spoločnosti VSTR so sídlom v Nemecku predala dva stroje na drvenie kameňa americkej spoločnosti Atlantic International Trading Co. (ďalej len „Atlantic“) so sídlom v Spojených štátoch. Spoločnosť Atlantic mala odštepný závod v Portugalsku, ale nebola v žiadnom členskom štáte Únie registrovaná na účely DPH.

15 Dcérska spoločnosť spoločnosti VSTR vyzvala spoločnosť Atlantic, aby jej oznámila svoje identifikačné číslo pre DPH. Atlantic odpovedala, že predmetný tovar ďalej predala podniku so sídlom vo Fínsku, ktorého identifikačné číslo pre DPH jej oznámila, pričom jeho pravdivosť si táto dcérska spoločnosť overila.

16 Tento tovar prevzala v sídle dcérskej spoločnosti VSTR prepravná spoločnosť objednaná spoločnosťou Atlantic na účely jeho pozemnej prepravy do Lübecku (Nemecko) a neskôr námornej prepravy do Fínska.

17 Dcérska spoločnosť spoločnosti VSTR vystavila na spoločnosť Atlantic faktúru bez DPH na dodávku strojov na drvenie kameňa, v ktorej uviedla identifikačné číslo pre DPH fínskeho podniku, ktorému bol tento tovar predaný.

18 Finanžamt Plauen sa však domnieval, že dodávka tovaru medzi dcérskou spoločnosťou spoločnosti VSTR a spoločnosťou Atlantic nemohla byť oslobodená od DPH z dôvodu, že táto dcérska spoločnosť neposkytla identifikačné číslo pre DPH spoločnosti Atlantic.

19 Sächsisches Finanzgericht (Finančný súd Sasko), ktorý rozhodoval na prvom stupni, zamietol žalobu o neplatnosť, ktorú podala spoločnosť VSTR proti rozhodnutiu Finanžamt Plauen.

20 VSTR preto podala na Bundesfinanzhof (Nemecký spolkový finančný súd) opravný prostriedok „Revision“, v rámci ktorého tvrdila, že dôvod, pre ktorý jej Finanžamt Plauen odmietol priznať oslobodenie od DPH, je v rozpore so šiestou smernicou. Finanžamt Plauen naopak zastáva názor, že členské štáty môžu bez toho, aby to bolo v rozpore s právom Únie, stanoviť na

uplatnenie oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva podmienku, aby nadobúdateľ mal identifikačné číslo pre DPH v členskom štáte.

21 Bundesfinanzhof konštatuje, že predmetné plnenie, o ktoré ide vo veci samej, spočívalo v dvoch po sebe idúcich dodávkach, pričom prvá dodávka smerovala z dcérskej spoločnosti VSTR do spoločnosti Atlantic a druhá zo spoločnosti Atlantic do fínskeho podniku.

22 Bundesfinanzhof sa domnieva, že prvá dodávka mohla byť oslobodená od DPH ako dodávka v rámci Spoločenstva pod podmienkou, že najmä v súlade s § 6a ods. 1 prvou vetou bodom 3 UStG nadobudnutie tovaru nadobúdateľom skutočne podlieha zdaneniu vo Fínsku. Bundesfinanzhof zastáva názor, že taká podmienka by mohla zahŕňať to, že nadobúdateľ skutočne disponuje identifikačným číslom pre DPH v členskom štáte určená, aby správne orgány tohto členského štátu mohli na toto plnenie uplatniť DPH.

23 Bundesfinanzhof sa domnieva, že oslobodenie od DPH mohlo byť zamietnuté na základe § 17c ods. 1 prvej vety vykonávacieho nariadenia k dani z obratu, ktorý dodávateľovi stanovuje povinnosť úctovne sa preukázať identifikačným číslom pre DPH nadobúdateľa.

24 Bundesfinanzhof spresňuje, že hoci článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice výslovne nevyžaduje, aby nadobúdateľ uskutočnil na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od DPH povinnosť pod individuálnym identifikačným číslom pre DPH, takáto požiadavka môže vyplývať z podmienky stanovenej v uvedenom ustanovení, aby tento nadobúdateľ bol „zdaniteľnou osobou... [ktorá koná ako taká v inom členskom štáte – *neoficiálny preklad*]“. Okrem toho sa pýta, či vzhľadom na článok 22 ods. 8 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28h a na článok 28c A písm. a) prvý odsek tejto smernice táto podmienka neumožňuje členským štátom stanoviť dodávateľovi povinnosť predložiť taký dôkazný prostriedok, predovšetkým pokiaľ – tak ako vo veci samej – nie je nadobúdateľ so sídlom v tretej krajine zaregistrovaný v žiadnom členskom štáte a dodávateľ navyše nepreukázal, že nadobúdateľ oznámil nadobudnutie v rámci Spoločenstva správcovi dane.

25 Vnútroštátny súd sa takisto pýta, či povinnosť poskytnúť identifikačné číslo pre DPH nemôže byť odôvodnená zhodou medzi oslobodením dodávky tovaru v rámci Spoločenstva a zdanením nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktorá bola zakotvená v šiestej smernici a potvrdená judikatúrou Súdneho dvora.

26 Bundesfinanzhof preto rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Umožňuje šiesta smernica... považovať dodávku v rámci Spoločenstva za oslobodenú od dane len vtedy, keď sa zdaniteľná osoba úctovne preukáže identifikačným číslom [pre DPH] nadobúdateľa?

2. Je pre odpoveď na túto otázku relevantné,

– či je nadobúdateľ podnikateľom usadeným v tretej krajine, ktorý síce odoslal predmet dodávky v rámci reazového plnenia z jedného členského štátu do iného členského štátu, ale nie je v žiadnom členskom štáte registrovaný na účely dane z pridanej hodnoty, a

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

## O prejudiciálnych otázkach

## Úvodné pripomienky

27 ?lánok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice, podľa ktorého sú dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH, je súčasťou prechodnej úpravy zdačovania obchodu medzi ?lenskými štátmi obsiahnutej v hlave XVIa tejto smernice, ktorej cieom je prenesenie daového príjmu na ?lenský štát, v ktorom dochádza ku konenej spotrebe dodaného tovaru (pozri najmä rozsudok zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, Zb. s. I-12605, bod 37).

28 Mechanizmus vytvorený touto prechodnou úpravou spoíva jednak v oslobodení dodávky zakladajúcej zaslanie alebo prepravu v rámci Spoločenstva od dane, ktoré priznáva ?lenský štát odoslania a ktoré je doplnené právom na odpočet alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe v tomto ?lenskom štáte, a jednak v zdanení nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva zo strany ?lenského štátu urenia. Tento mechanizmus tak zabezpeuje jasné vymedzenie daovej nezávislosti dotknutých ?lenských štátov (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok R, už citovaný, bod 38), umožuje zamedziť dvojitému zdaneniu a takisto zabezpeí daovú neutralitu, ktorá je typická pre spoločný systém DPH (pozri najmä rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 25, ako aj Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 23).

29 Pokia ide o podmienky, pri ktorých splnení môže byť plnenie posúdené ako dodávka v rámci Spoločenstva v zmysle ?lánku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice, z judikatúry vyplýva, že do tohto pojmu patria, a teda sú oslobodené od DPH dodávky tovaru odoslaného alebo prepraveného predávajúcim, nadobúdateom alebo na ich účet mimo územia ?lenského štátu, avšak v rámci Únie, uskutonenej pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu pôsobiacu v inom ?lenskom štáte, než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru zaala (pozri najmä rozsudok R, už citovaný, bod 40).

30 Okrem týchto podmienok, týkajúcich sa postavenia zdaniteľných osôb, prechodu práva nakladať s vecou ako vlastníka a fyzického premiestnenia tovaru z jedného ?lenského štátu do druhého, nemožno na to, aby sa plnenie označilo za dodávku alebo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, požadovať splnenie nijakej ďalšej podmienky (pozri rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 70), keďže pojem dodávka v rámci Spoločenstva má rovnako ako pojem nadobudnutie v rámci Spoločenstva objektívnu povahu a uplatňuje sa nezávisle od cieov a výsledkov dotknutých plnení (pozri najmä rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 38).

31 Hoci sa otázky, ktoré položil vnútroštátny súd, týkajú postavenia nadobúdateľa ako zdaniteľnej osoby, Súdny dvor považuje za potrebné poskytnúť vnútroštátnemu súdu aj informácie o podmienke týkajúcej sa prepravy. Keďže spor vo veci samej sa týka plnenia, v rámci ktorého bol síce predaný tovar predmetom dvoch po sebe idúcich dodávok, avšak jedinej prepravy v rámci Spoločenstva, posúdenie prvej dodávky ako dodávky v rámci Spoločenstva, ktorá sa uskutonila medzi dcérskou spoločnosťou spoločnosti VSTR a spoločnosťou Atlantic, a preto môže byť oslobodená od DPH na základe ?lánku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice, závisí od otázky či táto preprava – tak ako to je navrhnuté v návrhu na začatie prejudiciálneho konania – môže byť skutočne pripísaná tejto prvej dodávke (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227, bod 45, a zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Zb. s. I-13335, bod 21).

32 Odpoveď na túto otázku závisí od všeobecného posúdenia všetkých osobitných okolností prípadu (pozri rozsudok Euro Tyre Holding, už citovaný, bod 27) a najmä od urenia momentu, keď bolo právo nakladať s tovarom ako vlastníka prevedené na koncového príjemcu (pozri rozsudok Euro Tyre Holding, už citovaný, body 31 až 35). Za predpokladu, že by sa druhý prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníka uskutočnil skôr ako preprava v rámci Spoločenstva, nemožno túto prepravu pripísať prvej dodávke uskutonenej v prospech prvého nadobúdateľa

(pozri v tomto zmysle rozsudok Euro Tyre Holding, už citovaný, bod 33).

33 Vo veci samej by tak dodávka, ktorú uskutočnila dcérska spoločnosť spoločnosti VSTR v prospech spoločnosti Atlantic, nepredstavovala dodávku v rámci Spoločnosti oslobodenú od DPH na základe článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice v prípade, že by sa druhý prevod vlastníckeho práva k predmetnému tovaru, teda medzi spoločnosťou Atlantic a fínskym podnikom, uskutočnil skôr než preprava tohto tovaru v rámci Spoločnosti do Fínska.

34 Čo sa týka kritérií posúdenia, ktoré môžu byť uplatnené, Súdny dvor už rozhodol, že ak prvý nadobúdateľ získal právo nakladať s tovarom ako vlastník na území fínskeho štátu prvej dodávky, prejaví svoj úmysel prepraviť tento tovar do iného fínskeho štátu a predloží svoje identifikačné číslo pre DPH pridelené týmto naposledy menovaným fínskym štátom, preprava v rámci Spoločnosti sa musí pripísať prvej dodávke pod podmienkou, že právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na druhého nadobúdateľa v fínskom štáte určenia prepravy v rámci Spoločnosti (pozri rozsudok Euro Tyre Holding, už citovaný, body 44 a 45).

35 Súdny dvor však takisto spresnil, že o taký prípad nejde, ak po prevode práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa bol dodávateľ vykonávajúci prvú dodávku týmto nadobúdateľom informovaný o tom, že tovar bude opätovne predaný inej zdaniteľnej osobe predtým, než opustí fínsky štát dodania (rozsudok Euro Tyre Holding, už citovaný, bod 36).

36 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že okolnosti vo veci samej čiastočne zodpovedajú tomuto druhému príkladu, pretože spoločnosť Atlantic pred prepravou predmetného tovaru do Fínska poskytla dcérskej spoločnosti VSTR spresnenia, že tento tovar bol už následne predaný fínskemu podniku, ktorého identifikačné číslo pre DPH jej oznámila.

37 Tieto okolnosti však nemôžu samej osebe preukázať, že prevod práva nakladať s predmetným tovarom ako vlastník na fínsky podnik sa uskutočnil pred jeho prepravou do Fínska, a vnútroštátnemu súdu prináleží, aby preskúmal, či vzhľadom na všetky okolnosti prejednávanej veci išlo, alebo nešlo o tento prípad.

38 Z toho vyplýva, že keďže predmetná dodávka, o ktorú ide vo veci samej, mohla predstavovať dodávku v rámci Spoločnosti, treba odpovedať na obe položené otázky.

#### *O dvoch položených otázkach*

39 Svojimi dvoma otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby daňový orgán fínskeho štátu považoval dodávku v rámci Spoločnosti za oslobodenú od DPH vtedy, keď dodávateľ predloží identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa. Vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o spresnenie toho, či skutočnosť, že nadobúdateľ má sídlo v tretej krajine bez toho, aby bol zaregistrovaný v fínskom štáte, alebo skutočnosť, že dodávateľ preukáže, že nadobúdateľ podal daňové priznanie v súvislosti s nadobudnutím v rámci Spoločnosti, môžu zmeniť odpoveď na tieto otázky.

40 Podmienka uvedená v článku 28c A písm. a) prvom odseku šiestej smernice, podľa ktorej musí byť nadobúdateľ „zdaniteľnou osobou... [ktorá koná ako taká v inom fínskom štáte – *neoficiálny preklad*]“, sama osebe nezahrnuje to, aby nadobúdateľ konal v rámci predmetného nadobudnutia pod identifikačným číslom pre DPH.

41 Otázky položené vnútroštátnym súdom musia byť teda chápané tak, že sa týkajú dôkazných prostriedkov, ktorých predloženie môže byť uložené dodávateľovi na účely preukázania, že podmienka týkajúca sa postavenia nadobúdateľa ako zdaniteľnej osoby bola v



rámci predmetného plnenia rešpektovaná.

42 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že v prípade neexistencie s tým súvisiaceho ustanovenia v šiestej smernici, ktorá vo svojom článku 28c A prvej časti vety uvádza, že členským štátom prináleží stanoviť podmienky na účely oslobodenia dodávok tovaru v rámci Spoločenstva, patrí otázka dôkazných prostriedkov, ktoré môže zdaniteľná osoba predložiť na účely získania oslobodenia od DPH, do právomoci členských štátov (pozri najmä rozsudky Collée, už citovaný, bod 24, a R, už citovaný, bod 43).

43 Súdny dvor takisto spresnil, že dodávateľ tovaru musí preukázať, že podmienky na uplatnenie článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice, vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správneho a jednoduchého uplatnenia oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu, boli splnené (pozri najmä rozsudok R, už citovaný, bod 46).

44 Navyše článok 22 ods. 8 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28h umožňuje členským štátom prijať opatrenia, ktorých účelom je zabezpečiť správne vyberanie dane a predchádzať podvodom, a to najmä pod podmienkou, že tieto opatrenia nepôjdu nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takýchto cieľov (pozri v tomto zmysle rozsudky Collée, už citovaný, bod 26, a R, už citovaný, bod 45). Tieto opatrenia sa teda nesmú používať spôsobom spochybujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH (pozri rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 46, ako aj Collée, už citovaný, bod 26).

45 Samotné podriadenie práva na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva od DPH rešpektovaním formálnych povinností bez zohľadnenia základných požiadaviek a najmä bez skúmania, či boli tieto povinnosti splnené, tak ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane (pozri rozsudok Collée, už citovaný, bod 29).

46 Zásada daňovej neutrality totiž vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami zanedbané, a nie je to inak ani v prípade, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že základné požiadavky boli splnené (pozri rozsudok Collée, už citovaný, bod 31), avšak pod podmienkou, že dodávateľ tovaru sa zámerne nezúčastnil na daňovom podvode, ktorý by ohrozil fungovanie spoločného systému DPH. Súdny dvor už totiž v prípade tohto posledného predpokladu rozhodol, že takáto osoba sa nemôže platne odvolávať na zásadu daňovej neutrality (pozri rozsudok R, už citovaný, bod 54).

47 Z uvedeného vyplýva, že členské štáty majú možnosť uložiť dodávateľovi tovaru povinnosť predložiť dôkaz o tom, že nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá tak koná v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava predmetného tovaru začala, pokiaľ boli dodržané všeobecné zásady práva a najmä požiadavka proporcionality.

48 Čo sa týka otázky, či tieto požiadavky boli dodržané v prípade, ak členský štát tak ako vo veci samej uloží dodávateľovi povinnosť predložiť identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa, nemožno spochybniť, že toto číslo je vnútorne späté s postavením zdaniteľnej osoby v rámci systému, ktorý bol zavedený šiestou smernicou. Článok 22 ods. 1 písm. c) prvá a tretia zarážka šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28h stanovuje členským štátom povinnosť prijať opatrenia nevyhnutné na to, aby bola zdaniteľná osoba identifikovaná prostredníctvom individuálneho čísla.

49 Tento dôkaz však vôbec nemôže závisieť iba od predloženia tohto čísla, keďže definícia zdaniteľnej osoby uvedená v článku 4 ods. 1 šiestej smernice sa týka výlučne osoby, ktorá nezávisle od ňovoňného miesta vykonáva hospodársku činnosť uvedenú v odseku 2 tohto

lánku, bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti a bez toho, aby podriaovala toto postavenie skutočnosti, že táto osoba disponuje identifikačným číslom pre DPH. Okrem toho z judikatúry vyplýva, že zdaniteľná osoba takto koná, ak vykonáva plnenia v rámci svojej zdaniteľnej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 42).

50 Nemožno tiež vylúčiť, že dodávateľ z určitého dôvodu nedisponuje uvedeným číslom, a to tým viac, že dodržiavanie tejto povinnosti zo strany dodávateľa závisí od informácií, ktoré získal nadobúdateľ.

51 Hoci identifikačné číslo pre DPH preukazuje daňové postavenie zdaniteľnej osoby a slúži na uľahčenie daňovej kontroly plnení v rámci Spoločenstva, ide iba o formálnu požiadavku, ktorá nemôže spochybniť právo na oslobodenie od DPH, pokiaľ sú hmotnoprávne podmienky dodania tovaru v rámci Spoločenstva splnené (pozri rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 60).

52 Z tohto dôvodu je síce legitímne požadovať, aby dodávateľ konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho úasti na daňovom podvode (pozri rozsudok Euro Tyre Holding, už citovaný, bod 38), členské štáty by však išli nad rámec opatrení, ktoré sú nevyhnutne potrebné na účely správneho vyberania dane, ak by v prípade dodávky v rámci Spoločenstva odmietli priznať oslobodenie od DPH jedine z dôvodu, že dodávateľ nepredložil identifikačné číslo pre DPH, zatiaľ čo tento dodávateľ v dobrej viere a po tom, čo prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť dôvodne požadované, síce nemôže predložiť toto číslo, ale predloží iné údaje, ktoré môžu dostatočne preukázať, že nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá tak koná v rámci predmetného plnenia.

53 V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vo veci samej dodávateľ požiadal spoločnosť Atlantic o jej identifikačné číslo a že táto spoločnosť, ktorá ho nemala, mu poskytla identifikačné číslo druhého nadobúdateľa. Nezdá sa, že by niektorý z týchto účastníkov plnení konal podvodne. Navyše dodávka, o ktorú ide vo veci samej, sa týka tovaru, ktorý sa svojou povahou zdá byť určený na použitie v rámci hospodárskej činnosti.

54 Skutočnosť, že nadobúdateľ tak ako vo veci samej má sídlo v tretej krajine, nemôže v zásade odôvodňovať inú odpoveď. Ani prechodná úprava šiestej smernice týkajúca sa dodávky v rámci Spoločenstva, ani judikatúra Súdneho dvora v tejto veci totiž nezavádzajú rozlišovanie na základe sídla nadobúdateľa.

55 Čo sa týka okolností, že dodávateľ predložil daňové priznanie nadobúdateľa týkajúce sa jeho nadobudnutia v rámci Spoločenstva, treba pripomenúť, že okrem podmienok týkajúcich sa postavenia zdaniteľných osôb, prechodu práva nakladať s vecou ako vlastníak a fyzického premiestnenia tovaru z jedného členského štátu do druhého – ako už bolo uvedené v bode 30 tohto rozsudku –, nemožno na to, aby sa plnenie označilo za dodávku alebo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, požadovať splnenie nijakej ďalšej podmienky. Na účely získania oslobodenia podľa článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice preto nemožno dodávateľovi uložiť povinnosť predložiť dôkazy týkajúce sa zdanenia nadobudnutia predmetného tovaru v rámci Spoločenstva.

56 Navyše toto samotné daňové priznanie nemožno považovať za rozhodujúci dôkaz o postavení nadobúdateľa ako zdaniteľnej osoby a môže nanajvýš predstavovať iba indíciu (pozri analogicky rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 71, ako aj z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 37).

57 Z tohto dôvodu okolnosť, že dodávateľ predložil, alebo nepredložil toto priznanie, vôbec nemôže zmeniť odpoveď na otázky, ktoré položil vnútroštátny súd.

58 Vzhľadom na uvedené úvahy preto treba na obe otázky odpovedať tak, že článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby daňový orgán členského štátu považoval dodávku v rámci Spoločenstva za oslobodenú od DPH vtedy, keď dodávateľ predloží identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa, avšak pod podmienkou, že nepriznanie tohto oslobodenia nie je odôvodnené iba tým, že táto povinnosť nebola dodržaná v prípade, že dodávateľ v dobrej viere a po tom, čo prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť dôvodne požadované, nemôže predložiť toto identifikačné číslo, a okrem neho predloží iné údaje, ktoré môžu dostatočne preukázať, že nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá tak koná v rámci predmetného plnenia.

## O trovách

59 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

**Článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 98/80/ES z 12. októbra 1998, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby daňový orgán členského štátu považoval dodávku v rámci Spoločenstva za oslobodenú od dane z pridanej hodnoty vtedy, keď dodávateľ predloží identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty nadobúdateľa, avšak pod podmienkou, že nepriznanie tohto oslobodenia nie je odôvodnené iba tým, že táto povinnosť nebola dodržaná v prípade, že dodávateľ v dobrej viere a po tom, čo prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť dôvodne požadované, nemôže predložiť toto identifikačné číslo, a okrem neho predloží iné údaje, ktoré môžu dostatočne preukázať, že nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá tak koná v rámci predmetného plnenia.**

Podpisy

\* Jazyk konania: nemčina.