

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 6. septembra 2012 (*)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 138 ods. 1 – Podmienky oslobodenia od dane pri plnení v rámci Spolo?enstva, v prípade ktorého má nadobúdate? povinnos? zabezpe?i? prepravu tovaru, s ktorým môže od okamihu jeho nalo?enia naklada? ako vlastník – Povinnos? predávajúceho preukáza?, že tovar fyzicky opustil územie ?lenského štátu dodania – Výmaz identifika?ného ?ísla pre DPH nadobúdate?a so spätnou ú?innos?ou“

Vo veci C-273/11,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania pod?a ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Baranya Megyei Bíróság (Ma?arsko) z 18. mája 2011 a doru?ený Súdnemu dvoru 3. júna 2011, ktorý súvisí s konaním:

Mecsek-Gabona Kft

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F?igazgatósága,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zlo?ení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, sudcovia U. L?hmus (spravodajca), A. Rosas, A. Ó Caoimh a A. Arabadžiev,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: K. Sztranc-S?awiczek, referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 10. mája 2012,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- ma?arská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a K. Szíjjártó, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a V. Bottka, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010 (Ú. v. EÚ L 326, s. 1, ďalej len „smernica 2006/112“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Mecsek-Gabona Kft (ďalej len „Mecsek-Gabona“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Regionálne daňové riaditeľstvo v Južnom Zadunajsku, ďalej len „Főigazgatóság“), ktorého predmetom je zamietnutie tohto správneho orgánu priznať žalobkyni vo veci samej oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v prípade plnenia, ktoré kvalifikovala ako dodanie tovaru v rámci Spoločenstva.

Právny rámec

Smernica 2006/112

3 Smernica 2006/112 s účinnosťou od 1. januára 2007 zrušila a nahradila v súlade so svojimi článkami 411 a 413 skoršiu platnú právnu úpravu Únie v oblasti DPH, a predovšetkým šiestu smernicu 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).

4 Článok 2 ods. 1 písm. b) bod i) smernice 2006/112 stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

...

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:

i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká,...

5 Článok 14 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

6 Hlava IX uvedenej smernice s názvom „Oslobodenie od dane“ obsahuje desať kapitol, z ktorých kapitola 1 je venovaná všeobecným ustanoveniam. Článok 131, ktorý je jediným článkom tejto kapitoly, stanovuje:

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

7 Článok 138 nachádzajúci sa v kapitole 4 nazvanej „Oslobodenie od dane pri transakciách v rámci Spoločenstva“ uvedenej hlavy IX, vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako

takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru zažala.“

8 Ustanovenia článku 131 a článku 138 ods. 1 smernice 2006/112 v podstate preberajú obsah článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274).

9 Hlava XI smernice 2006/112 s názvom „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“ obsahuje najmä kapitolu 2 s názvom „Identifikácia“ a kapitolu 3 s názvom „Fakturácia“.

10 Uvedená kapitola 2 obsahuje najmä článok 214, ktorý znie:

„1. členské štáty prijmú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla:

...

b) každej zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby, ktorá uskutočňuje v rámci Spoločenstva nadobudnutie tovaru podliehajúce DPH v súlade s článkom 2 ods. 1 písm. b), alebo ktorá využila možnosť stanovenú v článku 3 ods. 3 platí DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva,

...“

11 Článok 220, ktorý je súčasťou kapitoly 3 rovnanej hlavy, vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba zabezpečuje, aby v nasledujúcich prípadoch vyhotovila faktúru ona sama alebo jej odberateľ, alebo aby faktúru v jej mene a na jej účet vyhotovila tretia strana:

...

3) pri dodaniach tovaru uskutočnených v súlade s podmienkami stanovenými v článku 138,

...“

12 Článok 226 nachádzajúci sa v uvedenej kapitole 3 stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:

...

4) identifikačné číslo pre DPH odberateľa [alebo príjemcu – *neoficiálny preklad*] ustanovené v článku 214, pod ktorým mu bol dodaný tovar alebo poskytnuté služby, za ktoré je povinný platiť daň, alebo pod ktorým mu bol dodaný tovar uvedený v článku 138,

...“

Mažarské právo

13 § 89 ods. 1 zákona č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, *Magyar Közlöny* 2007/128) znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia odsekov 2 a 3, je od DPH oslobodené dodanie tovaru,

ktorý bol preukázaným spôsobom odoslaný alebo prepravený z tuzemska do zahraničia, avšak v rámci Spoločenstva, bez ohľadu na to, či odoslanie alebo prepravu uskutočnil predávajúci, nadobúdateľ alebo tretia osoba – konajúca na účet ktoréhokoľvek z nich – pre inú zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká, nie v tuzemsku, ale v inom členskom štáte Spoločenstva, alebo pre nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorá je zaregistrovaná na účely DPH v inom členskom štáte Spoločenstva a je povinná platiť daň.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Mecsek-Gabona je maďarská spoločnosť, ktorej hlavným predmetom činnosti je veľkoobchod s obilninami, tabakom, osivami a krmivom.

15 Spoločnosť uzatvorila 28. augusta 2009 kúpnu zmluvu so spoločnosťou Agro-Trade srl (ďalej len „Agro-Trade“) so sídlom v Taliansku, ktorej predmetom bolo dodanie 1 000 ton ($\pm 10\%$) repky olejnej za cenu 71 500 HUF za tonu na účely dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré je oslobodené od DPH.

16 V ustanoveniach týkajúcich sa podmienok plnenia uvedenej zmluvy sa zmluvné strany v súvislosti s množstvom dohodli, že určujúca bude hmotnosť nákladu zistená v priestoroch predávajúceho v Szentlőrinc (Maďarsko) a potvrdená v záznamoch o vážení a na faktúrach vystavených na ich základe. Nadobúdateľka sa zaviazala zabezpečiť dopravné prostriedky a prepravu tovaru do iného členského štátu.

17 Pred uskutočnením uvedenej prepravy nadobúdateľka oznámila evidenčné čísla nákladných vozidiel, ktoré mali vyzdvihnúť tovar v priestoroch spoločnosti Mecsek-Gabona. Po zvážení vozidiel bolo množstvo zakúpených výrobkov zaznamenané na nákladných listoch CMR (náložné listy vyhotovené na základe Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave podpísaného 19. mája 1956 v Ženeve, zmeneného a doplneného protokolom z 5. júla 1978), pričom prepravcovia poskytli tieto prepravné doklady opevatené. Predávajúca si urobila kópiu prvopisu týchto vyplnených nákladných listov a originály si ponechali prepravcovia. Štyridsať nákladných listov CMR, ktorých sériové čísla nasledovali po sebe, bolo odoslaných poštou z adresy kupujúceho v Taliansku späť predávajúcej.

18 Dňa 4. septembra 2009 boli vystavené dve faktúry na účely predaja, o ktorý ide vo veci samej, ktorý mal byť oslobodený od DPH, prvá na sumu 34 638 175 HUF za 484,45 ton repky olejnej a druhá na sumu 34 555 235 HUF za 483,29 ton repky olejnej. Sumu uvedenú na prvej faktúre uhradila do niekoľkých dní po dodaní fyzická osoba maďarskej štátnej príslušnosti, ktorá túto sumu previedla na účet spoločnosti Mecsek-Gabona. Naopak, druhá faktúra, ktorá mala byť uhradená do ôsmich mesiacov od dodania, nebola zaplatená.

19 Dňa 7. septembra 2009 žalobkyňa vo veci samej z registra zdaniteľných osôb zistila, že spoločnosť Agro-Trade mala k tomuto dátumu identifikačné číslo pre DPH.

20 Počas kontroly daťového priznania spoločnosti Mecsek-Gabona poslal maďarský daťový orgán talianskym orgánom žiadosť o informácie v súlade s článkom 5 ods. 1 nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. EÚ L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392). Podľa informácií poskytnutých týmito orgánmi nebolo možné spoločnosť Agro-Trade nájsť, pričom na adrese uvedeného sídla sa nachádzal súkromný dom. Žiadna spoločnosť s týmto názvom nebola nikdy na tejto adrese zaregistrovaná. Keďže Agro-Trade nikdy neodviedla nijakú DPH, túto spoločnosť nepoznali ani talianske daťové orgány, Talianske identifikačné číslo pre DPH tejto spoločnosti bolo 14. januára 2010 vymazané z registra so spätnou účinnosťou k 17. aprílu 2009.

21 Na základe všetkých týchto skutočností prišiel maďarský daťový orgán prvého stupňa k názoru, že spoločnosť Mecsek-Gabona počas daťového konania nepreukázala, že skutočne došlo k dodaniu tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré je predmetom oslobodenia od DPH, a v rozhodnutí zo 7. septembra 2010 konštatoval daťový dlh tejto spoločnosti vo výške 17 298 000 HUF, ktorý zodpovedal neodvedenej DPH za september 2009, a zahrnoval aj pokutu vo výške 1 730 000 HUF a penále z omeškania vo výške 950 000 HUF.

22 Rozhodnutím z 18. januára 2011 Főigazgatóság potvrdil rozhodnutie daťového orgánu prvého stupňa, keďže zastával názor, že spoločnosť Mecsek-Gabona mala disponovať dokumentom, ktorý by preukazoval odoslanie tovaru a jeho prepravu do iného členského štátu. Pokiaľ táto spoločnosť nebola počas kontrolného konania schopná takýto dokument predložiť alebo dokument, ktorý predložila, nemohol byť považovaný za vierohodný, bola povinná zaplatiť DPH, ktorá sa vzťahovala na predaj, o ktorý ide vo veci samej, ibaže by plnenie uskutočnila v dobrej viere.

23 Podľa Főigazgatóság mala spoločnosť Mecsek-Gabona konať obozretnejšie. Nemala sa teda obmedziť len na overenie toho, či tovar bol odoslaný, ale mala sa tiež uistiť, že bol doručený na miesto určenia.

24 Žalobkyňa vo veci samej žiada, aby vnútroštátny súd zrušil rozhodnutie Főigazgatóság, ako aj rozhodnutie vydané daťovým orgánom prvého stupňa. Tvrdila, že jej nemožno vytýkať nijakú nedbanlivosť, či už pri uzatvorení zmluvy, alebo v čase jej plnenia, vzhľadom na to, že 7. septembra 2009 overila identifikačné číslo pre DPH spoločnosti Agro-Trade, že toto číslo bolo skutočné a že jej boli takisto spätne zaslané nákladné listy CMR z talianskej adresy nadobúdateľa. Spoločnosť Mecsek-Gabona dodala, že nemohla vedieť o skutočnosti, že taliansky daťový orgán 14. januára 2010 vymazal z registra dané identifikačné číslo so spätnou účinnosťou k 17. aprílu 2009, takže tento výmaz nemohol mať v tejto súvislosti žiadny vplyv.

25 Főigazgatóság navrhol, aby bola žaloba spoločnosti Mecsek-Gabona zamietnutá, a zotrval na svojom tvrdení, že táto spoločnosť mohla na dodanie, o ktoré ide vo veci samej, uplatniť oslobodenie od DPH len vtedy, ak sa uistila nielen o odoslaní tovaru, ale aj o jeho doručení na miesto určenia.

26 Baranya Megyei Bíróság zastáva názor, že na to, aby mohol určiť, aké dôkazy postačujú na preukázanie, že došlo k dodaniu tovaru oslobodeného od DPH, a aby mohol rozhodnúť o tom, v akom rozsahu je predávajúci v prípade, ak sám nezabezpečuje prepravu, zodpovedný za konanie nadobúdateľa, je nevyhnutný výklad článku 138 smernice 2006/112. Vnútroštátny súd sa s odkazom na rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, Zb. s. I-7797), tiež pýta, či skutočnosť, že identifikačné číslo pre DPH spoločnosti Agro-Trade bolo po dodaní tovaru vymazané, môže viesť k pochybnostiam o dobrej viere žalobkyne vo veci samej a k záveru, že nedošlo k dodaniu oslobodenému od DPH.

27 Za týchto okolností sa Baranya Megyei Bíróság rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 138 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že dodanie tovaru je oslobodené od DPH v prípade, keď bol tovar predaný kupujúcemu, ktorý bol v čase uzavretia kúpnej zmluvy zaregistrovaný na účely DPH v inom členskom štáte, a v kúpnej zmluve bolo dohodnuté, že dispozičné a vlastnícke právo prechádza na kupujúceho pri naložení tovaru do dopravného prostriedku a že kupujúci má povinnosť prepraviť tovar do iného členského štátu?

2. Stačí na oslobodenie tovaru od DPH, keď sa predávajúci presvedčí o tom, že predaný tovar bol prepravený dopravnými prostriedkami zaregistrovanými v zahraničí, a keď má nákladné listy CMR, ktoré mu kupujúci poslal späť, alebo sa musí ubezpečiť, že predaný tovar prekročil vnútroštátne hranice a bol prepravený na územie v rámci Spoločenstva?

3. Môže byť skutočnosť, že dodanie tovaru je oslobodené od DPH, spochybnená iba tým, že daňové orgány iného členského štátu vymazali daňové identifikačné číslo Spoločenstva kupujúceho so spätným účinkom, čiže k dátumu pred dodaním tovaru?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

28 Svojimi prvými dvoma otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 138 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby daňový orgán členského štátu odmietol priznať predávajúcemu so sídlom v tomto členskom štáte oslobodenie od DPH z dôvodu dodania v rámci Spoločenstva, pokiaľ po prvé právo nakladať s tovarom ako vlastník je na území uvedeného členského štátu prevedené na nadobúdateľa so sídlom v inom členskom štáte, ktorý má v okamihu uskutočnenia plnenia identifikačné číslo pre DPH v tomto inom členskom štáte a ktorý sa zaviazal prepraviť uvedený tovar do tohto štátu, a po druhé sa predávajúci ubezpečí, že tovar bol z jeho skladu odvezený nákladnými vozidlami zaregistrovanými v zahraničí a že má nákladné listy CMR, ktoré mu nadobúdateľ poslal späť z členského štátu určená ako dôkaz, že tovar bol prepravený mimo územia členského štátu, v ktorom má predávajúci sídlo.

29 Na úvod je potrebné pripomenúť, že dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré je následkom nadobudnutia v rámci Spoločenstva, je oslobodené od DPH, ak spĺňa podmienky stanovené v článku 138 ods. 1 smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 28, a z 18. novembra 2010, X, C-84/09, Zb. s. I-11645, bod 26).

30 Na základe tohto ustanovenia členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určená mimo ich územia, ale v rámci Únie predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa

odoslanie alebo preprava tovaru za?ala.

31 Pod?a ustálenej judikatúry platí, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru v rámci Spolo?enstva od dane dôjde len vtedy, ke? právo naklada? s týmto tovarom ako vlastník bolo prevedené na nadobúdate?a a ke? predávajúci preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného ?lenského štátu a že v dôsledku tohto odoslania alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie ?lenského štátu dodania (pozri rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 42; z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 23; zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, Zb. s. I-12605, bod 41, a zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Zb. s. I-13335, bod 29).

32 Po prvé, pokia? ide o prevod práva naklada? s hmotným majetkom ako vlastník na nadobúdate?a, je potrebné uvies?, že tento prevod predstavuje podmienku, ktorú musí sp??a? každé dodanie tovaru, ako je definované v ?lánku 14 ods. 1 smernice 2006/112, a neumož?uje sám osebe ur?i? povahu dotknutého plnenia ako plnenia v rámci Spolo?enstva.

33 V tejto súvislosti z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že je nepochybné, že táto podmienka týkajúca sa prevodu práva naklada? s tovarom ako vlastník bola v konaní vo veci samej splnená, ke?že pod?a zmluvy, ktorú uzatvorili zmluvné strany, sa tento prevod uskuto?nil v okamihu naloženia tovaru na dopravné prostriedky poskytnuté nadobúdate?om a ma?arský da?ový orgán uskuto?nenie tohto naloženia nespochybnil.

34 Po druhé, pokia? ide o povinnos? predávajúceho preukáza?, že tovar bol odoslaný alebo prepravený mimo územia ?lenského štátu dodania, je potrebné pripomenú?, že táto povinnos? musí by? zaradená do osobitného kontextu prechodnej úpravy zdanenia obchodu v rámci Únie, ktorá bola zavedená smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dop??a spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dop??a smernica 77/388 s cie?om zruši? da?ové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160), z dôvodu zrušenia vnútorných hraníc od 1. januára 1993 (rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 21).

35 V tejto súvislosti Súdny dvor uviedol, že hoci dodanie tovaru v rámci Spolo?enstva podlieha objektívnej podmienke uskuto?ni? fyzickú prepravu tovaru mimo územia ?lenského štátu dodania, z dôvodu zrušenia kontrol na hraniciach medzi ?lenskými štátmi sa zdá by? pre da?ové orgány ?ažké presved?i? sa, ?i tovar fyzicky opustil, alebo neopustil územie uvedeného ?lenského štátu. Na základe tejto skuto?nosti da?ové orgány uskuto??ujú takéto overovanie predovšetkým na základe dôkazov a vyhlásení poskytnutých zdanite?nými osobami (rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 44, ako aj R., už citovaný, bod 42).

36 Z judikatúry tiež vyplýva, že ke?že smernica 2006/112 neobsahuje konkrétne ustanovenia v súvislosti s dôkazmi, ktoré sú zdanite?né osoby povinné predloži?, aby im mohlo by? priznané oslobodenie od DPH, prináleží ?lenským štátom v súlade s ?lánkom 131 smernice 2006/112 stanovi? podmienky, za akých oslobodia od dane dodania v rámci Spolo?enstva s cie?om zabezpe?i? správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabráni? akémuko?vek podvodu, da?ovému úniku alebo prípadnému zneužitiu. Pri výkone svojich právomocí však ?lenské štáty musia dodržiava? všeobecné právne zásady, ktoré sú sú?as?ou právneho poriadku Únie, akými sú najmä zásady právnej istoty a proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 24; Twoh International, už citovaný, bod 25; X, už citovaný, bod 35, a R., už citovaný, body 43 a 45).

37 V tejto súvislosti treba poukáza? na skuto?nos?, že rozhodnutie vnútroštátneho súdu neuvádza konkrétne povinnosti, ktoré by upravovalo ma?arské právo, ako napríklad povinnos? predloži? príslušným orgánom zoznam dokumentov na ú?ely uplatnenia oslobodenia od dane v prípade dodania v rámci Spolo?enstva. Pod?a vysvetlení poskytnutých ma?arskou vládou na

pojednávani pre Súdny dvorom, ma?arská právna úprava stanovuje len to, že dodanie musí byť potvrdené a že úroveň požadovaných dôkazov závisí od konkrétnych okolností dotknutého plnenia.

38 Za týchto podmienok musia byť povinnosti, ktoré má zdaniteľná osoba v oblasti dokazovania, určené v závislosti od podmienok výslovne uvedených vo vnútroštátnej právnej úprave a od obvyklej praxe stanovenej pre podobné transakcie.

39 Ako to vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, zásada právnej istoty vyžaduje, aby zdaniteľné osoby poznali svoje daňové povinnosti ešte pred uzavretím transakcie (rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 48 a citovaná judikatúra).

40 Vnútroštátny súd sa predovšetkým pýta, či ma?arský štát môže na účely uplatnenia oslobodenia od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva od zdaniteľnej osoby požadovať, aby sa ubezpečila, že tovar fyzicky opustil územie tohto ma?arského štátu.

41 V tejto súvislosti už Súdny dvor uviedol, že v situácii, keď zjavne neexistuje žiadny hmatateľný dôkaz, ktorý by umožňoval dospieť k záveru, že dotknutý tovar bol prepravený mimo územia ma?arského štátu dodania, skutočnosť, že sa zdaniteľnej osobe uloží povinnosť, aby poskytla takýto dôkaz, nezaručuje správne a jednoduché uplatnenie oslobodení od dane. Práve naopak, táto povinnosť stavia zdaniteľnú osobu do situácie neistoty vo vzťahu k možnosti uplatniť si oslobodenie na dodávky tovaru v rámci Spoločenstva alebo vo vzťahu k nutnosti zahrnúť DPH do predajnej ceny (pozri v tomto zmysle rozsudok Teleos a i., už citovaný, body 49 a 51).

42 Okrem toho je dôležité spresniť, že v prípade, ak nadobúdateľ je v ma?arskom štáte dodania oprávnený nakladať s dotknutým tovarom ako vlastník a zaviazá sa prepraviť tento tovar do ma?arského štátu určená, treba zohľadniť skutočnosť, že dôkaz, ktorý je predávajúci schopný predložiť daňovým orgánom, závisí najmä od informácií, ktoré dostane na tento účel od nadobúdateľa (pozri v tomto zmysle rozsudok Euro Tyre Holding, už citovaný, bod 37).

43 Súdny dvor teda rozhodol, že akonáhle si predávajúci splnil svoje povinnosti týkajúce sa preukázania dodávky v rámci Spoločenstva, zatiaľ čo nadobúdateľ si nesplnil zmluvnú povinnosť odoslať alebo prepraviť dotknutý tovar mimo územia ma?arského štátu dodania, je nutné za osobu povinnú zaplatiť DPH v tomto ma?arskom štáte považovať práve tohto nadobúdateľa (pozri v tomto zmysle rozsudky Teleos a i., už citovaný, body 66 a 67, ako aj Euro Tyre Holding, už citovaný, bod 38).

44 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v konaní vo veci samej si spoločnosť Mecsek-Gabona uplatnila svoje právo na oslobodenie od DPH, pričom odkazovala na identifikačné číslo pre DPH, ktoré nadobúdateľovi prideliť talianske orgány, na skutočnosť, že predaný tovar bol odvezený nákladnými vozidlami zaregistrovanými v zahraničí, a tiež na nákladné listy CMR, ktoré nadobúdateľ spätne odoslal zo svojej poštovej adresy a v ktorých sa uvádzalo, že tovar bol prepravený do Talianska.

45 Otázkou, či si spoločnosť Mecsek-Gabona takýmto konaním splnila dôkaznú povinnosť a povinnosť náležitej starostlivosti, musí vnútroštátny súd posúdiť z hľadiska podmienok spresnených v bode 38 tohto rozsudku.

46 V prípade, ak je dotknuté dodanie sú?as?ou podvodu spáchaného nadobúdate?om a ak da?ový orgán nemá istotu, že tovar skuto?ne opustil územie ?lenského štátu dodania, treba po tretie skúma?, ?i tento orgán môže následne uloži? predávajúcemu povinnos? uhradi? DPH súvisiacu s týmto dodaním.

47 Boj proti podvodom, da?ovým únikom a prípadným zneužitiam je pod?a ustálenej judikatúry cie?om uznaným a podporovaným smernicou 2006/112 (pozri rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76; R., už citovaný, bod 36, ako aj z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 41 a citovanú judikatúru), ktorý odôvod?uje vyššie požiadavky vo vz?ahu k povinnostiam predávajúcich (rozsudok Teleos a i., už citovaný, body 58 a 61).

48 Nie je tak v rozpore s právom Únie žiada? od subjektu, aby konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadova? na uistenie sa, že plnenie, ktoré uskuto??uje, nepovedie k jeho ú?asti na da?ovom podvode (rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 65, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 54).

49 Súdny dvor totiž považoval tieto skuto?nosti za dôležité na ur?enie možnosti uloži? predávajúcemu povinnos? zaplati? DPH *a posteriori* (pozri v tomto zmysle rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 66).

50 Z toho vyplýva, že v prípade podvodu spáchaného nadobúdate?om vo veci samej je dôvodné, aby právo predávajúceho na oslobodenie od DPH podliehalo požiadavke dobrej viery.

51 Rozhodnutie vnútroštátneho súdu neumož?uje vyvodi? záver, ?i spoločnosť Mecsek-Gabona vedela alebo mala vedie?, že nadobúdate? sa dopustil podvodu.

52 Vo svojich písomných a ústnych pripomienkach predložených Súdnemu dvoru však ma?arská vláda tvrdí, že viaceré skuto?nosti, ktoré sa nenachádzajú v rozhodnutí vnútroštátneho súdu, preukazujú, že žalobky?a vo veci samej nekonala v dobrej viere. Táto vláda uvádza, že hoci spoločnosť Mecsek-Gabona nepoznala nadobúdate?a tovaru, o ktorého ide vo veci samej, nepožadovala od neho žiadnu záruku, jeho identifika?né ?íslo pre DPH overila až po uskuto?není plnenia, nezistila si o ?om žiadne dodato?né informácie, previedla na neho vlastnícke právo k tomuto tovaru, pri?om súhlasila s odložením platby kúpnej ceny a predložila nákladné listy CMR, ktoré jej boli spätne zaslané uvedeným nadobúdate?om, aj keď boli neúplné.

53 V tejto súvislosti je potrebné pripomenú?, že v rámci konania za?atého podľa ?lánku 267 ZFEÚ Súdny dvor nemá právomoc preskúma? ?i posúdi? skutkové okolnosti týkajúce sa konania vo veci samej. Vnútroštátnemu súdu tak prislúcha vykona? celkové posúdenie všetkých skuto?ností a skutkových okolností tejto veci, aby bolo možné ur?i?, ?i spoločnosť Mecsek-Gabona konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadova? na zabezpe?enie toho, aby plnenie, ktoré uskuto?nila, nevedlo k jej ú?asti na da?ovom podvode.

54 V prípade, že by tento súd dospel k záveru, že dotknutá zdanite?ná osoba vedela alebo mala vedie?, že plnenie, ktoré uskuto?nila, bolo sú?as?ou podvodu, ktorý spáchal nadobúdate?, a že neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadova? na zabránenie tomuto podvodu, musel by jej zamietnu? priznanie práva na oslobodenie od DPH.

55 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na prvú a druhú otázku je potrebné odpoveda? tak, že ?lánok 138 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vyklada? v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa za okolností, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spolo?enstva, ak sa s oh?adom na objektívne

skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej úasti na tomto podvode.

O tretej otázke

56 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či predávajúcemu možno zamietnuť oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 ods. 1 smernice 2006/112 z dôvodu, že daňový orgán iného členského štátu vymazal z registra daňové identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa síce až po dodaní tovaru, ale so spätnou účinnosťou k dátumu, ktorý predchádzal tomuto dodaniu.

57 V rámci prechodnej úpravy zdanenia obchodu v rámci Únie, ktorej cieľom je prevod daňového príjmu na členský štát, v ktorom dochádza ku konej spotrebe dodaného tovaru (pozri rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 36, ako aj z 22. apríla 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, Zb. s. I-3581, bod 30), slúži identifikácia platiteľa DPH prostredníctvom individuálnych čísel na uľahčenie určenia členského štátu, v ktorom dochádza k tejto konej spotrebe.

58 Smernice 2006/112 na základe svojho článku 214 ods. 1 písm. b) ukladá členským štátom povinnosť prijať opatrenia potrebné na zabezpečenie toho, aby každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje v rámci Spoločenstva nadobudnutie, bola identifikovaná prostredníctvom individuálneho čísla. Avšak táto smernica podľa svojho článku 226 bodu 4 požaduje, aby faktúra, ktorá musí byť pri dodaní v rámci Spoločenstva vždy vystavená, povinne obsahovala identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa, pod ktorým mu bol dodaný tovar, ktorý je uvedený v článku 138 danej smernice.

59 Ani znenie článku 138 ods. 1 smernice 2006/112, ani judikatúra uvedená v bode 31 tohto rozsudku však medzi hmotnoprávnymi podmienkami dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré sú taxatívne vymenované, neuvádzajú povinnosť mať identifikačné číslo pre DPH.

60 Je pravda, že pridelenie takéhoto čísla preukazuje daňové postavenie zdaniteľnej osoby na účely uplatnenia DPH a slúži na uľahčenie daňovej kontroly plnení v rámci Spoločenstva. Ide však o formálnu požiadavku, ktorá nemôže sponchybníť právo na oslobodenie od DPH, pokiaľ sú hmotnoprávne podmienky dodania tovaru v rámci Spoločenstva splnené (pozri analogicky, pokiaľ ide o právo na odpust, rozsudky z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Zb. s. I-10385, bod 50, a z 22. decembra 2010, Dankowski, C-438/09, Zb. s. I-14009, body 33 a 47).

61 Z judikatúry totiž vyplýva, že vnútroštátne opatrenie, ktoré v podstate podriaňuje právo na oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva rešpektovaniu formálnych povinností bez zohľadnenia hmotnoprávných požiadaviek, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane (rozsudok Collée, už citovaný, bod 29), okrem prípadu, ak by porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok Collée, už citovaný, bod 31).

62 V danom prípade je zrejmé, že identifikačné číslo nadobúdateľa bolo v čase uskutočnenia plnenia platné, avšak niekto mesiacov po tomto plnení talianske orgány toto číslo so spätnou účinnosťou z registra zdaniteľných osôb vymazali.

63 Keže však povinnosť overiť postavenie zdaniteľnej osoby má vnútroštátny súd ešte predtým, než jej prideli identifikačné číslo pre DPH, prípadná nezrovnalosť postihujúca tento

register nemôže mať za následok to, že subjekt, ktorý sa spoliehal na údaje uvedené v registri, bude pozbavený oslobodenia od dane, na ktoré by mal právo.

64 Ako správne uvádza Európska komisia, bolo by v rozpore so zásadou proporcionality, ak by bol predávajúci osobou povinnou zaplatiť DPH len z toho dôvodu, že došlo k výmazu identifikačného čísla pre DPH nadobúdateľa z registra so spätnou účinnosťou.

65 Z toho vyplýva, že na tretiu otázku je potrebné odpovedať tak, že predávajúcemu nemožno zamietnuť oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 ods. 1 smernice 2006/112 len z dôvodu, že daňový orgán iného členského štátu vymazal z registra daňové identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa síce až po dodaní tovaru, ale so spätnou účinnosťou k dátumu, ktorý predchádzal tomuto dodaniu.

O trovách

66 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (druhá komora) rozhodol takto:

1. Článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa za okolností, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej úasti na tomto podvode.

2. Predávajúcemu nemožno zamietnuť oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 ods. 1 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2010/88, len z toho dôvodu, že daňový orgán iného členského štátu vymazal z registra daňové identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa síce až po dodaní tovaru, ale so spätnou účinnosťou k dátumu, ktorý predchádzal tomuto dodaniu.

Podpisy

* Jazyk konania: maďarčina.