

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 20. júna 2018 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 143 ods. 1 písm. d) a článok 143 ods. 2 – Oslobodenie od DPH pri dovoze – Dovozy, po ktorom nasleduje dodanie v rámci Spoločenstva – Podmienky – Dôkaz o odoslaní alebo preprave tovaru do iného členského štátu – Preprava v rámci režimu pozastavenia spotrebnej dane – Prevod práva nakladať s tovarom na nadobúdateľa – Daňový podvod – Neexistencia povinnosti príslušného orgánu pomôcť zdaniteľnej osobe zozbierať informácie potrebné na preukázanie splnenia podmienok na oslobodenie od dane“

Vo veci C-108/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius, Litva) z 15. februára 2017 a doručený Súdnemu dvoru 3. marca 2017, ktorý súvisí s konaním:

„Enteco Baltic“ UAB

proti

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

za ústati:

Vilniaus teritorinė muitinė,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, sudcovia C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (spravodajkyňa) a C. Lycourgos,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 25. januára 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- „Enteco Baltic“ UAB, v zastúpení: A. Medelienė, advokátka, a M. Bielskienė, advokátka,
- litovská vláda, v zastúpení: R. Krasuckaitė, D. Stepanienė, K. Dieninis a D. Kriaušėnas, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 22. marca 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 138, článku 143 ods. 1 písm. d) a článku 143 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2009/69/EÚ z 25. júna 2009 (Ú. v. EÚ L 175, 2009, s. 12) (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad daňovej neutrality a ochrany legitímnej dôvery.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou „Enteco Baltic“ UAB na jednej strane a Muitinis departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Colné riaditeľstvo pri Ministerstve financií Litovskej republiky, Litva) (ďalej len „Colné riaditeľstvo“) na druhej strane vo veci oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (DPH) v prípade dovozu palív z Bieloruska do Litvy, po ktorom nasledovali odoslania alebo prepravy týchto palív do iných členských štátov.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 V súlade s článkom 14 ods. 1 smernice o DPH „dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

4 Podľa článku 131 tejto smernice:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia [práva Únie] a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú 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.“

5 Článok 138 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia 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 začala.“

6 Prostredníctvom smernice 2009/69, ktorej lehota na prebratie uplynula 1. januára 2011, bol do článku 143 smernice o DPH v jej pôvodnom znení vložený odsek 2 Vzhľadom na to, že transakcie, o ktoré ide vo veci samej, sa uskutočnili v období od roku 2010 do roku 2012, sú obe po sebe nasledujúce znenia tohto článku 143 uplatniteľné vo veci samej.

7 Odôvodnenia 3 až 5 smernice 2009/69 znejú:

„(3) Dovoz tovaru je oslobodený od [DPH], ak po dovoze nasleduje dodanie alebo premiestnenie tovaru zdaniteľnej osobe v inom členskom štáte. Podmienky, za ktorých sa uplatňuje toto oslobodenie od dane, stanovujú členské štáty. Zo skúseností však vyplýva, že rozdiely pri uplatňovaní zneužívajú obchodníci na to, aby sa vyhli plateniu DPH za tovar dovezený za uvedených okolností.“

(4) S cieľom zabrániť tomuto zneužívaniu je pre konkrétne transakcie potrebné špecifikovať

na úrovni Spoločenstva súbor minimálnych podmienok, za ktorých sa oslobodenie od dane uplatňuje.

(5) Keže z uvedených dôvodov cieľ tejto smernice, a to riešenie problému únikov v oblasti DPH nie je možné uspokojivo dosiahnuť na úrovni členských štátov, ale ich možno lepšie dosiahnuť na úrovni Spoločenstva, môže Spoločenstvo prijať opatrenie...

8 Článok 143 smernice o DPH stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

d) dovoz tovaru odoslaného alebo prepraveného z tretieho územia alebo z tretej krajiny do iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava koní, ak je takýto tovar dodaný dovozcom označeným alebo uznaným za osobu povinnú platiť DPH podľa článku 201 oslobodený od dane v súlade s článkom 138;

...

2. Oslobodenie od dane podľa odseku 1 písm. d) sa v prípadoch, keď po dovoze tovaru nasleduje dodanie tovaru oslobodeného od dane podľa článku 138 ods. 1 a článku 138 ods. 2 písm. c), uplatňuje iba vtedy, ak v prípade dovozu dovozca poskytol príslušným orgánom členského štátu dovozu minimálne tieto informácie:

a) svoje identifikačné číslo pre DPH pridelené v členskom štáte dovozu alebo identifikačné číslo pre DPH svojho dočasného zástupcu, ktorý je povinný platiť DPH, pridelené v členskom štáte dovozu;

b) identifikačné číslo pre DPH zákazníka, ktorému sa tovar dodáva v súlade s článkom 138 ods. 1, pridelené v inom členskom štáte...;

c) dôkaz, že dovážaný tovar je určený na prepravu alebo odoslanie z členského štátu dovozu do iného členského štátu.

Členské štáty však môžu ustanoviť, že dôkaz uvedený v písmene c) sa príslušným orgánom uvádza len na požiadanie.“

9 Článok 167 tejto smernice stanovuje:

„Právo odpovedať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpovedateľná.“

Právna úprava týkajúca sa administratívnej spolupráce a boja proti podvodom v oblasti DPH

10 Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1) je prepracovaním nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti [DPH] a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. EÚ L 264, 2003, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392).

11 Nariadenie č. 904/2010, ako stanovuje jeho článok 61 prvý odsek, zrušuje nariadenie č. 1798/2003 s účinnosťou od 1. januára 2012 a v súlade so svojím článkom 62 druhým odsekom sa uplatňuje od toho istého dňa. Vzhľadom na okamih, keď došlo k výmene informácií, o ktorú sa

žiadalo v spore vo veci samej, je nariadenie ?. 904/2010 relevantné na účely prejednávanej veci.

12 Odôvodnenia 3, 4 a 7 nariadenia ?. 904/2010 znejú:

„(3) Daňové podvody a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam prekračujúce hranice členských štátov vedú k rozpočtovým stratám a porušovaniu zásady spravodlivého zdaťovania. Môžu tiež spôsobovať narušenie pohybu kapitálu a podmienok hospodárskej súťaže. Otvplyvujú tak fungovanie vnútorného trhu.

(4) Boj proti daňovým podvodom v prípade DPH si vyžaduje úzku spoluprácu medzi príslušnými orgánmi jednotlivých členských štátov, ktoré sú zodpovedné za uplatňovanie ustanovení v uvedenej oblasti.

...

(7) S cieľom vybrať splatnú daň by mali členské štáty spolupracovať, aby spoločne zabezpečili správny výmer DPH. Preto musia nielen monitorovať správne uplatňovanie dane splatnej na svojom území, ale takisto by mali poskytovať pomoc iným členským štátom v záujme zabezpečenia správneho uplatňovania dane súvisiacej s činnosťou vykonávanou na svojom území a splatnej v ktoromkoľvek inom členskom štáte.“

13 Článok 1 ods. 1 a 2 tohto nariadenia stanovuje:

„1. Toto nariadenie stanovuje podmienky, za ktorých majú príslušné orgány v členských štátoch zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov.

Na tento účel stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH. Konkrétne ustanovuje pravidlá a postupy, ktoré členským štátom umožňujú zhromažďovať a vymieňať si uvedené informácie elektronickými prostriedkami.

2. Týmto nariadením sa ustanovujú podmienky, za ktorých orgány uvedené v odseku 1 poskytujú pomoc pri ochrane príjmov DPH všetkých členských štátov.“

14 Podľa článku 7 ods. 1 uvedeného nariadenia:

„Na požiadanie žiadajúceho orgánu žiadaný orgán oznamuje informácie uvedené v článku 1 vrátane informácií týkajúcich sa jednotlivého prípadu alebo prípadov.“

15 Článok 54 ods. 1 toho istého nariadenia stanovuje:

„Žiadaný orgán jedného členského štátu poskytne žiadajúcemu orgánu v ďalšom členskom štáte informácie uvedené v článku 1 za podmienky, že:

a) množstvo a povaha žiadostí o informácie podaných žiadajúcim orgánom v rámci konkrétneho obdobia nespôsobuje žiadanému orgánu neprimerané administratívne zaťaženie;

b) uvedený žiadajúci orgán vyčerpá svoje zvyčajné zdroje informácií, ktoré mohol používať za daných okolností na získanie žiadaných informácií bez toho, aby riskoval ohrozenie dosiahnutia želaného cieľa.“

Právna úprava v oblasti spotrebných daní

16 Smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12) vo svojej kapitole IV stanovuje pravidlá upravujúce prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane. Táto kapitola obsahuje články 17 až 31 tejto smernice.

17 Podľa článku 21 ods. 1 až 3 uvedenej smernice:

„1. Preprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa považuje za uskutočnenú v režime pozastavenia dane, len ak sa uskutoční na základe elektronického administratívneho dokumentu vystaveného v súlade s odsekmi 2 a 3.

2. Na účely odseku 1 tohto článku odosielateľ zasiela návrh elektronického administratívneho dokumentu príslušným orgánom členského štátu odoslania prostredníctvom počítačového systému uvedeného v článku 1 rozhodnutia č. 1152/2003/ES, alebo len „počítačový systém“.

3. Príslušné orgány členského štátu odoslania elektronicky overujú údaje v návrhu elektronického administratívneho dokumentu.

Ak tieto údaje nie sú správne, bezodkladne o tom informujú odosielateľa.

Ak sú tieto údaje správne, príslušné orgány členského štátu odoslania priradia dokumentu jedinečný administratívny referenčný kód, ktorý oznámia odosielateľovi.“

18 Článok 24 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Okrem prípadov, ktoré sú náležite odôvodnené k spokojnosti príslušných orgánov, príjemca po prijatí tovaru podliehajúceho spotrebnej dani na niektorom z miest určenia uvedených v článku 17 ods. 1 písm. a) bodoch i), ii) alebo iv) alebo v článku 17 ods. 2 predkladá bezodkladne a najneskôr do piatich pracovných dní od ukončenia prepravy príslušným orgánom členského štátu určenia prostredníctvom počítačového systému správu o prijatí tovaru, alebo len „správa o prijatí“.

...

3. Príslušné orgány členského štátu určenia elektronicky overujú údaje uvedené v správe o prijatí.

Ak tieto údaje nie sú správne, bezodkladne o tom informujú príjemcu.

Ak tieto údaje sú správne, príslušné orgány členského štátu určenia potvrdzujú príjemcovi zaevidovanie správy o prijatí, ktorú zasielajú príslušným orgánom členského štátu odoslania.

4. Príslušné orgány členského štátu odoslania zasielajú správu o prijatí odosielateľovi. Ak sa miesta odoslania a určenia nachádzajú v tom istom členskom štáte, príslušné orgány tohto členského štátu zasielajú správu o prijatí priamo odosielateľovi.“

19 Nariadenie Komisie (ES) č. 684/2009 z 24. júla 2009, ktorým sa implementuje smernica 2008/118, pokiaľ ide o elektronické postupy pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane (Ú. v. EÚ L 197, 2009, s. 24), v súlade so svojím článkom 1 písm. a) stanovuje najmä pravidlá týkajúce sa štruktúry a obsahu elektronických správ, ktoré sa vymieňajú prostredníctvom počítačového systému uvedeného v článku 21 ods. 2 smernice 2008/118 na účely článkov 21 až 25 tejto smernice.

20 Podľa článku 3 tohto nariadenia:

„1. Návrh elektronického administratívneho dokumentu predloženého v súlade s článkom 21 ods. 2 smernice [2008/118] a elektronický administratívny dokument, ktorému bol pridelený administratívny referenčný kód v súlade s tretím pododsekom článku 21 ods. 3 uvedenej smernice, sú v súlade s požiadavkami uvedenými v tabuľke 1 prílohy k tomuto nariadeniu.

2. Návrh elektronického administratívneho dokumentu sa predkladá najskôr 7 dní pred dátumom uvedeným na dokumente ako dátum odoslania príslušného tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.“

21 Článok 7 uvedeného nariadenia stanovuje:

„Správa o prijatí predložená v súlade s článkom 24 smernice [2008/118] a správa o vývoze predložená v súlade s článkom 25 uvedenej smernice je v súlade s požiadavkami uvedenými v tabuľke 6 prílohy I k tomuto nariadeniu.“

Litovské právo

22 Článok 143 ods. 1 a 2 smernice o DPH bol do litovského práva prebratý prostredníctvom § 35 Lietuvos Respublikos pridėtinis vertės mokesčio įstatymas (litovský zákon o DPH, ďalej len „zákon o DPH“). Tento § 35 sa nachádza v hlave V zákona o DPH, ktorá je nazvaná „Prípady, pri ktorých sú dovezené tovary oslobodené od DPH pri dovoze“. Uvedený § stanovuje:

„1. Dovážaný tovar sa oslobodí od DPH, ak je v čase dovozu známe, že tento tovar je určený na vývoz a bude prepravený do iného členského štátu, a na dodanie tovaru dovozcom z Litovskej republiky do iného členského štátu sa podľa kapitoly VI tohto zákona uplatní nulová sadzba DPH.

2. Ustanovenia tohto § sa uplatnia, ak je dovozca registrovaný ako platiteľ DPH v Litovskej republike a ak je tovar prepravený do iného členského štátu v lehote jedného mesiaca od zdaniteľnej udalosti stanovenej v § 14 ods. 12 alebo ods. 13 tohto zákona. Dlhšia lehota na prepravu tovaru môže byť stanovená na základe objektívnych dôvodov.

3. Podrobné pravidlá uplatňovania tohto § ustanoví národné colné riaditeľstvo spolu s ústredným daňovým orgánom.“

23 Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH:

„Nulová sadzba DPH sa uplatní na tovar dodaný osobe registrovanej ako platiteľ DPH v inom členskom štáte, ktorý je vyvezený z tuzemska do iného členského štátu...“

24 § 56 zákona o DPH týkajúci sa „[o]dôvodnenia uplatnenia nulovej sadzby DPH“ stanovuje:

„1. ... Podľa § 49 tohto zákona platiteľ DPH, ktorý si uplatnil nulovú sadzbu DPH, musí mať doklady o vývoze tovaru z tuzemska, a ak sa nulová sadzba DPH uplatnila pri dodaní tovaru osobe registrovanej ako platiteľ DPH v inom členskom štáte, dôkazy, že osoba, ktorej bol tovar dodaný, je platiteľom DPH v inom členskom štáte.

...

4. Bez ohľadu na ostatné ustanovenia tohto § má daňový orgán v súlade s podmienkami ustanovenými v zákone o správe daní (Mokesčių administravimo įstatymas) právo požadovať predloženie dodatočných dôkazov na posúdenie toho, či sú dôvody na uplatnenie nulovej sadzby

DPH opodstatnené. ...

5. Bez ohľadu na ostatné ustanovenia tohto § má daňový orgán právo z vlastnej iniciatívy alebo prostredníctvom orgánov iných v trestnom konaní zhromaždiť dodatočné dôkazy na posúdenie toho, či sú dôvody na uplatnenie nulovej sadzby DPH opodstatnené. ...“

25 Pravidlá oslobodzovania od DPH pri dovoze tovaru dovezeného a dodaného do iného členského štátu Európskej únie“ (ďalej len „Pravidlá“) boli schválené rozhodnutím riaditeľa Colného riaditeľstva a riaditeľa Valstybinų mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Štátny daňový inšpektorát pri Ministerstve financií, Litva) (ďalej len „Inšpektorát“) ?. 1B-439/VA-71 z 29. apríla 2004. Bod 4 týchto Pravidiel znie:

„Tovar dovážaný do tuzemska sa oslobodí od DPH, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky:

4.1. v prípade dovozu je známe, že tovar je určený na vývoz a bude prepravený do iného členského štátu;

...“

26 Podľa bodu 7 uvedených Pravidiel:

„Na účely colnej kontroly sa spolu s colným vyhlásením o dovoze predložia tieto dokumenty:

...

7.2. dokumenty preukazujúce, že tovar dovezený do tuzemska je určený na prepravu a bude prepravený do iného členského štátu (najmä prepravné doklady alebo zmluva).“

27 Pravidlá boli zmenené rozhodnutím riaditeľa Colného riaditeľstva a riaditeľa Inšpektorátu ?. 1B-773/VA-119 z 28. decembra 2010, ktoré nadobudlo účinnosť 1. januára 2011. Týmto rozhodnutím bol do uvedených pravidiel vložený bod 71, ktorý stanovuje:

„Dovozca je povinný bezodkladne písomne informovať miestne príslušný colný úrad o každej zmene miesta uskladnenia tovaru alebo nadobúdateľa (zdaniteľná osoba iného členského štátu a/alebo členského štátu, do ktorého je tovar, uvedený v dokumentoch poskytnutých na účely colnej kontroly, dodaný), pričom opätovne predloží doklady na vysvetlenie dôvodov zmien a ich kópie.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

28 Enteco Baltic je spoločnosťou so sídlom v Litve. Pôsobí v oblasti veľkoobchodu s palivami.

29 V období, o ktoré ide vo veci samej, t. j. od roku 2010 do roku 2012, Enteco Baltic dovážala palivá z Bieloruska do Litvy. Na tieto palivá sa uplatňoval tzv. „colný režim 42“, ktorý umožňuje ich prepustenie do voľného obehu bez vyrubenia DPH pri dovoze. Táto spoločnosť v dovozných vyhláseniach uvádzala identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľov z iného členského štátu, ktorým mal byť tovar dodaný. Tento tovar skladovala v skladoch pre tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktoré vlastnili iné litovské podniky.

30 Na základe písomných zmlúv a individuálnych objednávok predávala Enteco Baltic tieto palivá spoločnostiam so sídlom v Poľsku, na Slovensku a v Maďarsku. Tieto zmluvy stanovovali dodanie „ex-works“ (ďalej len „zo závodu“). Podľa uvedených zmlúv tak bola Enteco Baltic povinná len odovzdať palivá nadobúdateľom v Litve a tí boli zodpovední za ďalšiu prepravu tovaru do členského štátu určenia. Tak individuálne objednávky nadobúdateľov, ako aj faktúry

vystavené spoločnosťou Enteco Baltic boli obvykle posielané elektronickou poštou.

31 Na účely prepravy tovaru sa vystavovali elektronické dokumenty na prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ako aj nákladné listy CMR (nákladné listy vystavené na základe Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave, podpísaného 19. mája 1956 v Ženeve, zmeneného protokolom z 5. júla 1978). Nákladné listy CMR vypísali zodpovední zamestnanci daňového skladu, ktorý tovar odosielal, pričom sa v nich uvádzali najmä miesto odoslania tovaru (t. j. daňový sklad, z ktorého sa tovar odosielal), jeho nadobúdateľ a miesto prijatia tovaru (t. j. daňový sklad určenia).

32 Po dodaní tovaru do daňových skladov určenia nachádzajúcich sa v Poľsku dostala Enteco Baltic elektronické potvrdenie o dodaní tohto tovaru (okrem len „potvrdenie eROR“). Dostala tiež nákladné listy CMR, ktoré potvrdzovali prijatie uvedeného tovaru daňovými skladmi určenia.

33 V niektorých prípadoch predávala Enteco Baltic tovar zdaniteľným osobám, ktoré sa nachádzali v iných členských štátoch a ktoré boli odlišné od zdaniteľných osôb, ktorých identifikačné čísla boli uvedené v dovozných vyhláseniach. Údaje o týchto zdaniteľných osobách vrátane ich identifikačného čísla pre DPH boli vždy poskytované Inšpektorátu v mesačných správach o dodaní tovaru do iných členských štátov.

34 Počas roka 2012 vykonal Vilnius teritoriálny úrad (Colný úrad Vilnius, Litva) (okrem len „Colný úrad“) vlastnú kontrolu dovozných vyhlásení predložených od 1. apríla 2010 do 31. mája 2012 a zistil nezrovnalosti týkajúce sa identifikačných čísel pre DPH. Tieto čísla opravil.

35 Počas roka 2013 dostal Inšpektorát od maďarských, poľských a slovenských daňových orgánov informácie o možných podvodoch pri uplatnení „colného režimu 42“. Tieto orgány predovšetkým uviedli, že nemôžu potvrdiť, že nadobúdatelia prijali predmetné palivá, a že títo nadobúdatelia v príslušnom období nepodalí priznanie k DPH.

36 Vzhľadom na tieto informácie Inšpektorát vykonal v roku 2013 novú daňovú kontrolu týkajúcu sa plnenia povinností v oblasti DPH zo strany spoločnosti Enteco Baltic, pokiaľ ide o obdobie od 1. januára 2012 do 30. júna 2013. Konštatoval, že táto spoločnosť predložila dostatočné dôkazy o vyvezení tovaru z litovského územia a o prevode práva nakladať s týmto tovarom ako majiteľ na nadobúdateľov. Podľa Inšpektorátu sa nepreukázalo, že by Enteco Baltic konala v rámci predmetných transakcií nebanalivo či nerozvážne.

37 Colný úrad takisto vykonal počas rokov 2014 a 2015 novú kontrolu v súvislosti s obdobím od 1. apríla 2010 do 31. mája 2012, ako aj prvotnú kontrolu týkajúcu sa obdobia od 1. júna 2012 do 31. decembra 2013. Po skončení týchto kontrol Colný úrad konštatoval, že Enteco Baltic nedodala palivá zdaniteľným osobám uvedeným v dovozných vyhláseniach alebo nepreukázala, že palivá boli prepravené a právo nakladať s týmito palivami ako majiteľ bolo prevedené na osoby, ktorých mená boli uvedené vo faktúrach, na ktorých bola vyznačená splatná DPH.

38 Enteco Baltic sa obrátila na poľskú spoločnosť poskytujúcu ekonomické informácie s cieľom získať dodatočné informácie o dotknutých prepravách. Takisto požiadala Colný úrad o to, aby sa obrátil na poľské daňové sklady s cieľom získať informácie, ktoré uvedená spoločnosť poskytujúca ekonomické informácie nemohla získať. Tejto žiadosti nebolo vyhovené.

39 Dňa 25. novembra 2015 prijal Colný úrad správu o kontrole, v ktorej konštatoval, že Enteco Baltic sa nesprávne domnievala, že dovoz palív z Bieloruska bol oslobodený od DPH. V dôsledku toho jej uložil povinnosť zaplatiť DPH vo výške 3 220 822 eur, spolu s penále a úrokmi z omeškania.

40 Colné riaditeľstvo potvrdilo tieto rozhodnutia rozhodnutím zo 16. marca 2016.

41 Enteco Baltic podala proti tomuto rozhodnutiu Colného riaditeľstva opravný prostriedok na Mokestininkų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Vládna komisia pre daňové spory, Litva). Rozhodnutím z 1. júna 2016 táto komisia vrátila opravný prostriedok Colnému riaditeľstvu.

42 Tak Enteco Baltic, ako aj Colné riaditeľstvo sa obrátili na vnútroštátny súd s návrhom na zrušenie rozhodnutia Vládnej komisie pre daňové spory.

43 Za týchto okolností Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius, Litva) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 143 ods. 2 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni daňovému orgánu členského štátu v tom, aby odmietol uplatniť oslobodenie od dane upravené v článku 143 ods. 1 písm. d) tejto smernice len preto, že v prípade dovozu mal byť tovar dodaný jednému platiteľovi DPH, v dôsledku čoho bolo v dovoznom vyhlásení uvedené jeho identifikačné číslo pre DPH, hoci bol tovar v dôsledku následnej zmeny okolností prepravený inej zdaniteľnej osobe (platiteľovi DPH) a orgánu verejnej moci boli poskytnuté úplné informácie o totožnosti skutočného nadobúdateľa?

2. Za okolností, o aké ide vo veci samej, možno článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že dokumenty potvrdzujúce prepravu tovaru z daňového skladu na území jedného členského štátu do daňového skladu v inom členskom štáte [nákladné listy (v elektronickej forme, alej len „nákladné listy e-AD“) a potvrdenia e-ROR], ktorých nesprávnosť nebola preukázaná, možno považovať za postačujúci dôkaz o preprave tovaru do iného členského štátu?

3. Má sa článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni daňovému orgánu členského štátu v tom, aby odmietol uplatniť oslobodenie od dane upravené v uvedenom ustanovení, pokiaľ právo nakladať s tovarom nebolo na nadobúdateľa tovaru prevedené priamo, ale prostredníctvom ním uvedených osôb (dopravcovia alebo daňové sklady)?

4. Je správna prax v rozpore so zásadami neutrality v oblasti DPH a ochrany [legitímnej dôvery], ak sa v rámci tejto praxe odlišne vykladá otázka, čo sa má považovať za prevod dispozičného práva a aké dôkazy je potrebné predložiť na zdokladovanie takého prevodu, v závislosti od toho, či sa uplatní článok 167 alebo článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH?

5. Vzťahuje sa zásada dobrej viery v oblasti DPH aj na právo osôb na oslobodenie od DPH pri dovoze [podľa článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH] v takých prípadoch, o aké ide v spore vo veci samej, t. j. keď colný úrad zdaniteľnej osobe odoprie právo na oslobodenie od DPH pri dovoze na základe toho, že neboli splnené podmienky ďalšej dodávky tovaru v rámci Európskej únie (článok 138 smernice o DPH)?

6. Má sa článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni správnej praxi členských štátov, v rámci ktorej predpoklad, že po prvé právo nakladať s tovarom nebolo prevedené na konkrétneho zmluvného partnera a že po druhé zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť o možnom podvode s DPH, ktorého sa dopustil zmluvný partner, vychádza z toho, že podnik so svojimi zmluvnými partnermi komunikoval prostriedkami elektronickej komunikácie a že daňový orgán prešetrovaním zistil, že zmluvní partneri nepôsobili na uvedenej adrese a nepriznali DPH z transakcií so zdaniteľnou osobou?

7. Má sa článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že povinnosť preukázať nárok na oslobodenie od dane síce prináleží zdaniteľnej osobe, čo však neznamená, že príslušný orgán verejnej moci, ktorý rozhoduje v záležitosti prevodu dispozitívneho práva, nie je povinný zhromaždiť informácie, ktoré sú dostupné len orgánom verejnej moci?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

44 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 143 ods. 1 písm. d) a článok 143 ods. 2 písm. b) smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby príslušné orgány členského štátu odmietli priznať oslobodenie od DPH pri dovoze z jediného dôvodu, že v nadväznosti na zmenu okolností, ktorá nastala po dovoze, bol dotknutý tovar dodaný inej zdaniteľnej osobe, než je osoba, ktorej identifikačné číslo pre DPH bolo uvedené v dovoznom vyhlásení, pričom dovozca oznámil príslušným orgánom členského štátu dovozu všetky informácie týkajúce sa totožnosti nového nadobúdateľa.

45 Na úvod treba uviesť, že – ako bolo pripomenuté v bode 6 tohto rozsudku – lehota na prebratie smernice 2009/69, prostredníctvom ktorej bol do článku 143 smernice o DPH v jej pôvodnom znení vložený odsek 2, uplynula 1. januára 2011. V dôsledku toho sa toto posledné ustanovenie uplatňuje až po tomto dni.

46 V prvom rade z článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH vyplýva, že členské štáty oslobodia od dane dovoz tovaru odoslaného alebo prepraveného z tretieho územia alebo z tretej krajiny do iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava koná, ak je takýto tovar dodaný dovozcom označeným alebo uznaným za osobu povinnú platiť DPH podľa článku 201 tejto smernice oslobodený od dane v súlade s článkom 138 uvedenej smernice.

47 Oslobodenie od DPH pri dovoze tak podlieha tomu, aby dovozca následne uskutočnil dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré je samo osebe oslobodené od dane podľa článku 138 smernice o DPH, a v dôsledku toho závisí od dodržania hmotnoprávnych podmienok stanovených v tomto článku, ako to uviedol generálny advokát v bodoch 42, 50 a 68 svojich návrhov.

48 Ani článok 138 ani článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH naproti tomu nestanovujú povinnosť dovozcu uviesť identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa, ktorý sa podieľa na následnej transakcii v rámci Spoločenstva.

49 Pred zmenou smernice o DPH v jej pôvodnom znení prostredníctvom smernice 2009/69 mohla byť takáto povinnosť stanovená vnútroštátnym právom podobne ako v prípade litovského práva vo veci samej.

50 Keďže smernica o DPH totiž neobsahuje nijaké ustanovenie v tejto súvislosti, členským štátom prináleží, aby v súlade s článkom 131 tejto smernice stanovili podmienky, za akých oslobodia dovozy, po ktorých nasleduje dodanie v rámci Spoločenstva, od dane s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatňovanie oslobodenia dovozu od dane, ktoré stanovuje táto smernica, a zabrániť akémukoľvek prípadnému podvodu, daňovému úniku alebo zneužitiu. Pri výkone svojich právomocí však členské štáty musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 36 a citovanú judikatúru; z 9. októbra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27, ako aj z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 33).

51 V tejto súvislosti Súdny dvor v kontexte oslobodenia dodaní v rámci Spoločenstva stanoveného v článku 138 ods. 1 smernice o DPH už rozhodol, že keďže toto oslobodenie od dane závisí od dodržania hmotnoprávných podmienok, ktoré sú v tomto ustanovení uvedené taxatívne a medzi ktorými sa nenachádza povinnosť nadobúdať a mať identifikačné číslo pre DPH, členské štáty nemôžu v zásade odmietnuť priznať uvedené oslobodenie z dôvodu nedodržania takej formálnej požiadavky, akou je identifikácia nadobúdať a na účely DPH, ktorú prípadne stanovuje vnútroštátne právo členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, body 29 a 32).

52 Tie isté úvahy sa uplatnia v prípade, keď podľa článku 131 smernice o DPH členský štát stanoví, že uplatnenie oslobodenia od dane pri dovoze, ktoré je upravené v článku 143 ods. 1 písm. d) tejto smernice, je podmienené tým, že dovozca oznámi identifikačné číslo pre DPH nadobúdať a.

53 V druhom rade článok 143 ods. 2 písm. b) smernice o DPH, ktorý vyplýva zo zmien, ktoré priniesla smernica 2009/69, v súvislosti stanovuje, že na účely možnosti uplatniť oslobodenie dovozu od dane, ktoré upravuje odsek 1 písm. d) tohto článku, musí dovozca poskytnúť v prípade dovozu identifikačné číslo pre DPH nadobúdať a.

54 Hoci uvedené ustanovenie by sa vzhľadom na svoje znenie mohlo vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane pri dovoze treba odmietnuť, pokiaľ dovozca po tom, čo uviedol identifikačné číslo pre DPH nadobúdať a, dodá dotknutý tovar inému nadobúdať ovi, takýto výklad by bol v rozpore so všeobecnou systematikou článku 143 ods. 2 smernice o DPH a jej kontextom.

55 Na jednej strane z odôvodnení 3 až 5 smernice 2009/69 totiž vyplýva, že v článku 143 ods. 2 smernice o DPH sú uvedené minimálne podmienky uplatnenia oslobodenia od DPH pri dovoze, ktoré upravuje. Doplnenie týchto podmienok do smernice o DPH bolo odôvodnené potrebou predísť zneužívaniu a podvodnému používaniu systému oslobodenia od DPH hospodárskymi subjektmi, ktoré využívajú rozdiely v podmienkach upravujúcich priznávanie oslobodenia pri dovoze, ktoré predtým stanovili členské štáty. Z toho vyplýva, že povinnosť dovozcu, ktorá sa nachádza v článku 143 ods. 2 písm. b) smernice o DPH v nadväznosti na zmenu zavedenú smernicou 2009/69, poskytnúť identifikačné číslo pre DPH nadobúdať a, nemožno považovať za hmotnoprávnu podmienku oslobodenia od dane, ale jej účelom je iba odstrániť rozdiely v uplatňovaní oslobodenia od dane, ktoré existujú medzi členskými štátmi.

56 To platí tým viac, že smernicou 2009/69 nebol zmenený článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, ktorý odkazuje na hmotnoprávne podmienky oslobodenia následného dodania v rámci Spoločenstva, stanovené v článku 138 tejto smernice.

57 Na druhej strane vzhľadom na úvahy, ktoré vyjadril generálny advokát v bodoch 67 až 71 svojich návrhov, treba doplniť, že uplatnenie opačného výkladu tohto ustanovenia by bolo v rozpore s tým, že priznanie oslobodenia od dane pri dovoze je podmienené dodržaním podmienok oslobodenia následného dodania v rámci Spoločenstva, a vzhľadom na neexistenciu zmeny týchto posledných uvedených podmienok – najmä článku 138 smernice o DPH – prostredníctvom smernice 2009/69 by viedlo k nezrovnalostiam v rámci systému oslobodení.

58 V dôsledku toho, či už na základe smernice o DPH v jej pôvodnom znení alebo na základe smernice o DPH, oslobodenie od dane pri dovoze nemožno v zásade odmietnuť z jediného dôvodu, že tovar bol dodaný inému nadobúdať ovi, než je ten, ktorého číslo bolo uvedené pri dovoze, a to pod podmienkou, že sa preukáže, že po dovoze skutočne nasledovalo dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré spĺňa hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od dane, stanovené v

¶lánku 138 ods. 1 tejto smernice, a že dovozca vždy náležite informoval príslušný orgán o zmene v súvislosti s totožnosťou nadobúdateľa.

59 Inak by to bolo len v prípade, ak by sa dovozca úmyselne podieľal na daňovom podvode, ktorým bolo ohrozené fungovanie spoločného systému DPH, alebo ak by porušenie formálnej požiadavky viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o splnení vecných požiadaviek (pozri analogicky rozsudky z 20. októbra 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, body 39, 43, 44 a 46, ako aj z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, body 36 až 39 a 42).

60 Okrem toho treba pripomenúť, že s cieľom sankcionovať nedodržanie formálnych požiadaviek členské štáty môžu stanoviť iné sankcie než odmietnutie oslobodenia od DPH, ako napríklad uloženie pokuty alebo peňažnej sankcie, ktorá je primeraná závažnosti porušenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 52).

61 Vzhľadom na uvedené úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že ¶lánok 143 ods. 1 písm. d) a ¶lánok 143 ods. 2 písm. b) smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby príslušné orgány členského štátu odmietli priznať oslobodenie od DPH pri dovoze z jediného dôvodu, že v nadväznosti na zmenu okolností, ktorá nastala po dovoze, bol dotknutý tovar dodaný inej zdaniteľnej osobe, než je osoba, ktorej identifikačné číslo pre DPH bolo uvedené v dovoznom vyhlásení, pričom dovozca oznámil príslušným orgánom členského štátu dovozu všetky informácie týkajúce sa totožnosti nového nadobúdateľa, a to pod podmienkou, že sa preukáže, že hmotnoprávne podmienky na oslobodenie následného dodania v rámci Spoločenstva od dane boli skutočne splnené.

O druhej prejudiciálnej otázke

62 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ¶lánok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH v spojení s ¶lánkom 138 a ¶lánkom 143 ods. 2 písm. c) tejto smernice má vykladať v tom zmysle, že také dokumenty, akými sú nákladné listy CMR a e-AD, ako aj potvrdenia e-ROR, ktoré potvrdzujú prepravu tovaru z daňového skladu nachádzajúceho sa v členskom štáte dovozu nie k nadobúdateľovi, ale do daňového skladu nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, možno považovať za dostatočné dôkazy o odoslaní alebo preprave tovaru v zmysle týchto ustanovení.

63 Treba pripomenúť, že ¶lánok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH stanovuje oslobodenie od dane v prípade dovozu tovaru, po ktorom nasledujú dodania v rámci Spoločenstva, ktoré sú samy osebe oslobodené od dane podľa ¶lánku 138 ods. 1 tejto smernice.

64 Na jednej strane z ¶lánku 143 ods. 2 písm. c) smernice o DPH, ktorej ustanovenia vyplývajú zo zmien, ktoré priniesla smernica 2009/69, vyplýva, že oslobodenie od dane pri dovoze sa uplatňuje len v prípade, ak v ňase dovozu dovozca poskytol dôkaz, že dovážaný tovar je určený na prepravu alebo odoslanie z členského štátu dovozu do iného členského štátu.

65 V tejto súvislosti pred týmito zmenami prináležalo iba členským štátom, aby stanovili podmienky, ktorým podliehalo oslobodenie od DPH v prípade dovozu tovaru, upravené v ¶lánku 143 ods. 1 smernice o DPH.

66 Na druhej strane treba pripomenúť, že oslobodenie dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane podľa ¶lánku 138 ods. 1 smernice o DPH sa uplatní len vtedy, keď bolo právo nakladať s týmto tovarom ako majiteľ prevedené na nadobúdateľa, keď predávajúci preukáže, že uvedený tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, a keď ten istý tovar v dôsledku tohto odoslania alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu, v ktorom sa začalo

odoslanie alebo preprava (rozsudky zo 6. septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31 a citovaná judikatúra, ako aj z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 25).

67 Tomu, kto žiada o priznanie práva na oslobodenie od DPH, t. j. dodávateľovi tovaru, prináleží predložiť dôkaz o tom, že podmienky stanovené v článku 138 ods. 1 smernice o DPH boli splnené (rozsudok z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 26). Za okolností, keď je právo nakladať s tovarom ako majiteľ prevedené na nadobúdateľa na území členského štátu, v ktorom sa začalo odoslanie alebo preprava, a keď tento nadobúdateľ odosiela alebo prepravuje tovar z územia tohto členského štátu, dôkaz, ktorý je dodávateľ schopný predložiť daňovým orgánom, závisí v podstate od informácií, ktoré dostane na tento účel od nadobúdateľa (rozsudky zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, bod 37, ako aj zo 14. júna 2017, Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 66).

68 Okrem toho z článku 138 ods. 1 smernice o DPH a z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že podmienka týkajúca sa odoslania alebo prepravy dotknutého tovaru je splnená, pokiaľ tovar skutočne opustil územie členského štátu, v ktorom sa začalo odoslanie alebo preprava, aby bol prepravený do členského štátu určenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, body 27 a 33).

69 Z uvedeného vyplýva, že dovozca na to, aby mu bolo priznané oslobodenie od dane pri dovoze, upravené v článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, musí orgánom členského štátu dovozu najmä predložiť jednak dôkaz o tom, že v ňase dovozu bol dotknutý tovar určený na odoslanie alebo prepravu do iného členského štátu a jednak že v rámci následného dodania v rámci Spoločenstva bol uvedený tovar predmetom takéhoto odoslania alebo takejto prepravy.

70 V tejto súvislosti stačí, aby dovozca preukázal, že dotknutý tovar bol určený na odoslanie alebo prepravu, a následne bol skutočne odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, bez toho, aby bolo potrebné preukázať, že uvedený tovar bol odoslaný alebo prepravený konkrétne na adresu jeho nadobúdateľa.

71 V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd predovšetkým pýta na dôkaznú hodnotu nákladných listov CMR a e-AD, ako aj potvrdení e-ROR. Hoci vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť dôkaznú silu dôkazov, ktoré boli predložené v rámci tohto sporu, Súdny dvor mu môže poskytnúť relevantný výklad práva Únie, ktorý môže byť preňho užitočný.

72 V tejto súvislosti, pokiaľ ide predovšetkým o nákladné listy e-AD, treba odkázať na ustanovenia práva Únie týkajúce sa elektronického administratívneho dokumentu, ktorý je priložený k preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani (ale len „dokument e-AD“), t. j. k takej, o akú ide v konaní vo veci samej, ktorá podlieha tejto dani.

73 Na jednej strane z ustanovení článku 21 ods. 2 smernice 2008/118 a článku 3 nariadenia 684/2009 v spojení s tabuľkou 1 nachádzajúcou sa v prílohe I tohto nariadenia vyplýva, že najskôr sedem dní pred dátumom odoslania príslušného tovaru podliehajúceho spotrebnej dani predloží odosielať príslušným orgánom členského štátu odoslania návrh dokumentu e-AD, ktorý obsahuje najmä informácie týkajúce sa dotknutých hospodárskych subjektov, a to odosielať a príjemcu, miest odoslania a určenia, odoslaného tovaru a faktúry vzťahujúcej sa na tento tovar, ako aj prepravy tohto tovaru. Uvedené orgány overia údaje uvedené v tomto návrhu v súlade s článkom 21 ods. 3 tejto smernice.

74 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 122 a 124 svojich návrhov, treba usúdiť, že taký návrh dokumentu e-AD, pokiaľ je náležite vyplnený a predložený v ňase dovozu, môže

predstavova? doklad umožňujúci preukáza?, že v uvedenom ?ase bol dotknutý tovar ur?ený na prepravu alebo odoslanie do iného ?lenského štátu v zmysle ?lánku 143 ods. 2 písm. c) smernice o DPH.

75 Na druhej strane treba spresni?, že v súlade s ?lánkom 24 smernice 2008/118 príjemca po prijatí tovaru podliehajúceho spotrebnej dani predkladá príslušným orgánom ?lenského štátu ur?enia správu o prijatí tovaru a tieto orgány ju zasielajú odosielateľovi. V tejto súvislosti z ?lánku 7 nariadenia ?. 684/2009 v spojení s tabu?kou 6 prílohy I tohto nariadenia vyplýva, že táto správa o prijatá obsahuje najmä odkaz na príslušný dokument e?AD.

76 Treba usúdi? – podobne ako generálny advokát v bode 126 svojich návrhov –, že takáto správa o prijatí môže preukáza?, že dotknutý tovar skuto?ne opustil územie ?lenského štátu odoslania a že bol prepravený alebo odoslaný do iného ?lenského štátu v zmysle ?lánku 138 ods. 1 smernice o DPH.

77 Následne, pokia? ide o potvrdenia e?ROR, zo spisového materiálu vyplýva, že boli vystavené po odoslaní alebo preprave tovaru. Ke?že tieto potvrdenia v ?ase dovozu ešte neexistovali, neumožňujú preukáza?, že v uvedenom ?ase bol dotknutý tovar ur?ený na prepravu alebo odoslanie do iného ?lenského štátu v zmysle ?lánku 143 ods. 2 písm. b) smernice o DPH. Naproti tomu tieto potvrdenia možno zoh?adni? na ú?ely preukázania toho, že skuto?ne došlo k odoslaniu alebo preprave uvedeného tovaru podľa ?lánku 138 ods. 1 tejto smernice.

78 Napokon, pokia? ide nákladné listy CMR, treba uvies?, že sa vystavujú pred odoslaním alebo prepravou do ?lenského štátu ur?enia a uvádza sa v nich najmä miesto odoslania, nadobúdate?, miesto prijatia a dopravné vozidlá. V dôsledku toho môžu preukáza?, že dotknutý tovar je ur?ený na odoslanie alebo prepravu do uvedeného ?lenského štátu, a možno ich zoh?adni? na základe ?lánku 143 ods. 2 písm. c) smernice o DPH v rozsahu, v akom boli predložené v ?ase dovozu. Možno ich tiež zoh?adni? na základe ?lánku 138 ods. 1 tejto smernice, a to tým viac, ak je po skon?ení odoslania alebo prepravy na nich vyzna?ené prijatie.

79 V tomto oh?ade z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že pred vnútroštátnym súdom si ú?astníci konania protire?ia v súvislosti s tým, či mohlo by? oslobodenie od dane pri dovoze odmietnuté z jedného dôvodu, že na listoch CMR predložených spoločnosťou Enteco Baltic nebolo vyzna?ené prijatie alebo tieto listy obsahovali údaj o registrácii po?ských da?ových skladov. Je však potrebné uvies?, že tento dôvod nemôže sám osebe vies? k odmietnutiu oslobodenia od dane, pokia? na základe ?alších dôkazov predložených touto spoločnosťou možno jednak preukáza?, že v ?ase dovozu bol dotknutý tovar ur?ený na odoslanie alebo prepravu do iného ?lenského štátu, než je ?lenský štát dovozu, a jednak že v rámci následnej transakcie bol tento tovar skuto?ne odoslaný alebo prepravený do tohto iného ?lenského štátu.

80 Vnútroštátnemu súdu preto prináleží, aby na základe všetkých dôkazov predložených spoločnosťou Enteco Baltic overil, či sú tieto podmienky splnené.

81 Vzh?adom na uvedené úvahy treba na druhú otázku odpoveda? tak, že ?lánok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH v spojení s ?lánkom 138 a ?lánkom 143 ods. 2 písm. c) tejto smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že:

– dokumenty, ktoré potvrdzujú prepravu tovaru z da?ového skladu nachádzajúceho sa v ?lenskom štáte dovozu nie k nadobúdate?ovi, ale do da?ového skladu nachádzajúceho sa v inom ?lenskom štáte, možno považova? za dostatočné dôkazy o odoslaní alebo preprave tohto tovaru do iného ?lenského štátu,

– také dokumenty, akými sú nákladné listy CMR a dokumenty eAD, môžu byť v zmysle článku 143 ods. 2 písm. c) smernice o DPH zohľadnené s cieľom preukázať, že v prípade dovozu do jedného členského štátu bol dotknutý tovar určený na odoslanie alebo prepravu do iného členského štátu, pokiaľ boli uvedené dokumenty predložené v tomto prípade a obsahujú všetky nevyhnutné informácie. Tieto dokumenty, ako aj potvrdenia eROR a správa o prijatí, vydané po preprave tovaru podliehajúcej spotrebnej dani, môžu preukázať, že uvedený tovar bol skutočne odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu v súlade s článkom 138 ods. 1 tejto smernice.

O tretej a štvrtej otázke

82 Svojou treťou a štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby orgány členského štátu odmietli priznať dovozcom právo na oslobodenie od DPH, stanovené v tomto ustanovení, v prípade dovozu tovaru, ktorý tento dovozca uskutočnil v tomto štáte a po ktorom nasledovalo dodanie v rámci Spoločenstva, ak nebol tento tovar dodaný priamo nadobúdateľovi, ale prevzali ho dopravné podniky a daňové sklady, ktoré určil tento nadobúdateľ, a či sa pojem „dodanie tovaru“ v zmysle článku 14 ods. 1 tejto smernice chápe v tomto kontexte rovnako ako v kontexte článku 167 uvedenej smernice.

83 Na úvod treba pripomenúť, že oslobodenie od dane pri dovoze podľa článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH závisí od toho, či sa následne uskutoční dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré je samo osebe oslobodené od dane podľa článku 138 ods. 1 tejto smernice.

84 Podobne ako akékoľvek dodanie tovaru, tak ako je definované v článku 14 ods. 1 smernice o DPH, dodanie v rámci Spoločenstva vyžaduje, aby bolo na nadobúdateľa prevedené právo nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 32).

85 Podľa ustálenej judikatúry pojem „dodanie tovaru“ v zmysle smernice o DPH sa vykladá autonómne a jednotne, spôsobom vlastným právu Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júna 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 22). V súlade s účelom smernice o DPH, ktorej cieľom je okrem iného založiť systém DPH na jednotnej definícii zdaniteľných transakcií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, bod 8, ako aj z 11. mája 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 25), musí mať tento pojem v rámci tejto smernice jednotný význam. V dôsledku toho nemožno tento pojem vykladať odlišne v rámci oslobodenia od dane pri dovoze a v rámci práva na odpočítanie DPH na vstupe, upraveného v článku 167 smernice o DPH.

86 Z judikatúry Súdneho dvora takisto vyplýva, že pojem „dodanie tovaru“ sa nevzťahuje na prevod vlastníctva spôsobmi, ktoré upravuje uplatniteľná vnútroštátna právna úprava, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá splnomocní druhú stranu fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku (rozsudok z 3. júna 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24 a citovaná judikatúra).

87 Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ nevyžaduje, aby strana, na ktorú bol tento majetok prevedený, ho fyzicky držala, ani aby uvedený majetok bol k nej fyzicky prepravený a/alebo aby jej bol fyzicky doručený (uznesenie z 15. júla 2015, Itales, C-123/14, neuverejnené, EU:C:2015:511, bod 36).

88 Naproti tomu pri absencii prevodu práva nakladať s tovarom ako majiteľ sa pojem „dodanie tovaru“ nemôže vzťahovať ani na prevod majetku s cieľom jeho obyčajnej držby (pozri v tomto

zmysle rozsudok zo 14. júla 2005, British American Tobacco a Newman Shipping, C?435/03, EU:C:2005:464, bod 36) ani na skuto?nos?, že prepravca fyzicky prepravuje dotknutý majetok z jedného miesta na druhé na ú?et iných hospodárskych subjektov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júna 2010, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, bod 25).

89 Pokia? ide o spor vo veci samej, s cie?om ur?i?, ?i transakcie uskuto?nené medzi dovozcom a nadobúdate?mi v nadväznosti na dovoz dotknutého tovaru treba posúdi? ako „dodanie tovaru“ v zmysle smernice o DPH, treba – ako vyplýva z bodov 95 až 97 návrhov generálneho advokáta – posúdi?, ?i Enteco Baltic previedla na prepravcov alebo da?ové sklady právo naklada? s týmto majetkom ako majite? alebo ?i tieto posledné uvedené subjekty boli iba sprostredkovate?mi prepravy a skladovania bez toho, aby bolo na ne prevedené toto právo. V poslednom uvedenom prípade a pokia? Enteco Baltic uvedené právo skuto?ne previedla na nadobúdate?ov, ako sa uvádza v návrhu na za?atie prejudiciálneho konania, treba uvedené transakcie posúdi? ako „dodanie tovaru“.

90 Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby na základe všetkých skutkových okolností, ktorými disponuje, overil, ?i o taký prípad ide v spore, ktorý prejednáva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, bod 13, ako aj z 18. júla 2013, Evita?K, C?78/12, EU:C:2013:486, bod 34).

91 Ak sa po tomto posúdení ukáže, že Enteco Baltic previedla právo naklada? s tovarom ako majite? na nadobúdate?ov, a pokia? by boli splnené ?alšie podmienky na oslobodenie od dane pri dovoze, potom by spoločnosti Enteco Baltic nemalo byť odmietnuté oslobodenie od dane pri dovoze.

92 Vzh?adom na uvedené úvahy treba na tretiu a štvrtú otázku odpoveda? tak, že ?lánok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH sa má vyklada? v tom zmysle, že bráni tomu, aby orgány ?lenského štátu odmietli prizna? dovozcom právo na oslobodenie od DPH, stanovené v tomto ustanovení, v prípade dovozu tovaru, ktorý tento dovozca uskuto?nil v tomto štáte a po ktorom nasledovalo dodanie v rámci Spolo?enstva, z dôvodu, že tento tovar nebol dodaný priamo nadobúdate?ovi, ale prevzali ho dopravné podniky a da?ové sklady, ktoré ur?il tento nadobúdate?, a to pod podmienkou, že dovozca previedol právo naklada? s uvedeným tovarom ako majite? na nadobúdate?a. V tomto rámci treba pojem „dodanie tovaru“ v zmysle ?lánku 14 ods. 1 tejto smernice vyklada? rovnako ako v kontexte ?lánku 167 uvedenej smernice.

Piata a šiesta otázka

93 Svojou piatou a šiestou otázkou, ktoré treba preskúma? spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ?i sa ?lánok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH má vyklada? v tom zmysle, že bráni správnej praxi, pod?a ktorej za takých okolností, o aké ide v spore vo veci samej, sa právo na oslobodenie od DPH pri dovoze neprizná dovozcom, ktorý konal v dobrej viere, pokia? neboli splnené podmienky na oslobodenie následného dodania v rámci Spolo?enstva od dane z dôvodu da?ového podvodu, ktorého sa dopustil nadobúdate?.

94 V tejto súvislosti treba pripomenú?, že pod?a judikatúry Súdneho dvora nie je 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 transakcia, ktorú uskuto?uje, nepovedie k jeho ú?asti na da?ovom podvode. V prípade, že by dotknutá zdanite?ná osoba vedela alebo mala vedie?, že transakcia, ktorú uskuto?nila, bola sú?as?ou podvodu, ktorý spáchal nadobúdate?, a že neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadova? na zabránenie tomuto podvodu, muselo by sa jej zamietnu? priznanie práva na oslobodenie od dane (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek?Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, body 48 a 54, ako aj citovanú judikatúru).

95 Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby na základe celkového posúdenia všetkých skutočností a skutkových okolností konania vo veci samej overil, či Enteco Baltic konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať na zabezpečenie toho, aby transakcie, ktoré uskutočnila, nevedli k jej účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53). Súdny dvor mu však môže poskytnúť všetky prvky výkladu práva Únie, ktoré pre neho môžu byť užitočné (rozsudok zo 14. júna 2017, Santogal M/Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 72).

96 V prejednávanej veci spis, ktorým disponuje Súdny dvor, neobsahuje skutočností, na základe ktorých by bolo možné určiť, či je preukázané, že Enteco Baltic konala alebo nekonala s požadovanou starostlivosťou. V tejto súvislosti však treba spresniť, že – ako uviedol generálny advokát v bodoch 102 až 104 svojich návrhov – okolnosť, podľa ktorej dovozca komunikoval so svojimi zákazníkmi prostredníctvom elektronickej komunikácie, neumožňuje prijať záver o nedostatku dobrej viery alebo nedbanlivosti z jeho strany ani predpokladať, že táto spoločnosť vedela alebo mala vedieť, že sa podieľa na daňovom podvode.

97 Za predpokladu, že by vnútroštátny súd konštatoval, že Enteco Baltic konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať na zabezpečenie toho, aby dovoz a dodanie, ktoré uskutočnila, nevedli k jej účasti na daňovom podvode, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry zásada právnej istoty bráni tomu, aby členský štát, ktorý najprv dokumenty predložené predávajúcim prijal ako dôkazy odôvodňujúce nárok na oslobodenie dodania od dane, mohol neskôr nútiť tohto predávajúceho, aby zaplatil DPH vzťahujúcu sa na toto dodanie z dôvodu podvodu, ktorého sa dopustil nadobúdateľ a o ktorom uvedený predávajúci nevedel a nemohol vedieť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 50, ako aj zo 14. júna 2017, Santogal M/Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 75).

98 Zo spisového materiálu, ktorým disponuje Súdny dvor, nevyplýva, či boli tieto podmienky splnené v situácii, o ktorú ide vo veci samej. V tejto súvislosti z týchto skutočností nepochybne vyplýva, že na základe dôkazov, ktoré predložila Enteco Baltic, Inšpekcia dospela k záveru, že podmienky na oslobodenia dodania v rámci Spoločenstva od dane boli splnené a tejto spoločnosti nemožno vytýkať nijakú nedbanlivosť. Treba však zdôrazniť, že analýza, ktorú vykonala Inšpekcia a ktorá sa týkala iba niektorých transakcií, o ktoré ide vo veci samej, nebránila Colnému úradu, aby v rámci novej kontroly vykonanej pri dodržaní platných lehôt overil, či Enteco Baltic nevedela alebo nemohla vedieť o prípadnom daňovom podvode, ktorého sa dopustil nadobúdateľ, pokiaľ ide o všetky dotknuté transakcie.

99 Výklad zásady právnej istoty na základe úvah uvedených v bodoch 97 a 98 tohto rozsudku nie je spochybnený tvrdením, ktoré počas pojednávania uviedli litovská vláda a Komisia a podľa ktorého kontroly, ktoré vykonali Inšpekcia a Colný úrad, mali rozdielne predmety, pričom v rámci prvej sa skúmalo dodržanie podmienok stanovených v článku 138 smernice o DPH a v rámci druhej sa overilo dodržanie podmienok stanovených v článku 143 ods. 1 písm. d) tejto smernice. Oslobodenie od dane pri dovoze na základe článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH je totiž v plnej miere závislé od splnenia podmienok na oslobodenie následného dodania v rámci Spoločenstva od dane podľa článku 138 ods. 1 tejto smernice. Podľa informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa však rozhodnutie Colného úradu týkalo práve podmienok podľa tohto posledného uvedeného ustanovenia.

100 Vzhľadom na uvedené úvahy treba na piatu a šiestu otázku odpovedať tak, že článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni správnej praxi, podľa ktorej za takých okolností, o aké ide v spore vo veci samej, sa právo na oslobodenie od DPH pri

dovoze neprizná dovozcovi, ktorý konal v dobrej viere, pokiaľ neboli splnené podmienky na oslobodenie následného dodania v rámci Spoločenstva od dane z dôvodu daňového podvodu, ktorého sa dopustil nadobúdateľ, a to okrem prípadu, že sa preukáže, že dovozca vedel alebo mal vedieť, že transakcia bola súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej úasti na tomto podvode. Samotná skutočnosť, že dovozca a nadobúdateľ komunikovali prostredníctvom elektronickej komunikácie neumožňuje predpokladať, že by dovozca vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastnil na takomto podvode.

O siedmej otázke

101 Svojou siedmou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že príslušné vnútroštátne orgány sú v prípade, keď skúmajú prevod práva nakladať s tovarom ako majiteľ, povinné zhromaždiť informácie, ku ktorým môžu mať prístup iba verejné orgány.

102 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že analogicky s judikatúrou citovanou v bode 67 tohto rozsudku a ako navyše uviedol vnútroštátny súd, dovozcovi prináleží preukázať, že podmienky na oslobodenie od dane pri dovoze upravené v článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH boli splnené. Z toho dôvodu mu najmä prináleží preukázať, že právo nakladať s tovarom ako majiteľ bolo prevedené na nadobúdateľa.

103 Okrem toho v kontexte transakcií v rámci Spoločenstva z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ dodávateľ nie je schopný predložiť dôkazy potrebné na preukázanie toho, že podmienky na oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva od dane sú splnené, daňové orgány členského štátu, z ktorého územia je tovar odoslaný alebo prepravený, nie sú povinné požadovať informácie od orgánov členského štátu určené na základe ustanovení nariadenia č. 1798/2003 týkajúcich sa systému výmeny informácií medzi daňovými orgánmi členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. apríla 2010, X a fiscale eenheid Facet/Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, ako aj analogicky rozsudok z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 28, 34 a 38).

104 Takýto výklad možno uplatniť aj na nariadenie č. 904/2010, ktoré je v súlade so svojím článkom 62 druhým odsekom uplatniteľné od 1. januára 2012 a ktoré podľa svojho článku 61 prvého odseku ruší nariadenie č. 1798/2003 od toho istého dňa.

105 Ako totiž vyplýva najmä z odôvodnení 3, 4 a 7 nariadenia č. 904/2010, cieľom tohto nariadenia je bojovať proti podvodom v oblasti DPH a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a prispievať k správne uplatňovaniu DPH. Na tento účel toto nariadenie v súlade so svojím článkom 1 ods. 1 druhým pododsekom stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, pri kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a pri boji proti podvodom súvisiacim s DPH. Konkrétne článok 7 ods. 1 uvedeného nariadenia na tento účel stanovuje, že na požiadanie vnútroštátneho orgánu žiadaný orgán oznamuje všetky informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH. Článok 54 ods. 1 nariadenia č. 904/2010 stanovuje rozsah tejto výmeny informácií medzi vnútroštátnymi orgánmi, ktoré nie sú povinné poskytnúť požadované informácie za akýchkoľvek okolností. V dôsledku toho toto nariadenie, keďže neobsahuje v tejto súvislosti výslovné ustanovenie, nepriznáva zdaniteľnej osobe žiadne konkrétne právo požadovať predloženie informácií v prípade, že by sama nebola schopná poskytnúť dôkazy spôsobilé odôvodniť jej právo na oslobodenie od DPH (pozri analogicky rozsudok z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).

106 Vzhľadom na uvedené úvahy treba na siedmu otázku odpovedať tak, že článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že príslušné vnútroštátne orgány nie sú v prípade, keď skúmajú prevod práva nakladať s tovarom ako majiteľ, povinné zhromaždiť informácie, ku ktorým môžu mať prístup iba verejné orgány.

O trovách

107 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Článok 143 ods. 1 písm. d) a článok 143 ods. 2 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2009/69/EÚ z 25. júna 2009, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby príslušné orgány členského štátu odmietli priznať oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dovoze z jediného dôvodu, že v nadväznosti na zmenu okolností, ktorá nastala po dovoze, bol dotknutý tovar dodaný inej zdaniteľnej osobe, než je osoba, ktorej identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty bolo uvedené v dovoznom vyhlásení, pričom dovozca oznámil príslušným orgánom členského štátu dovozu všetky informácie týkajúce sa totožnosti nového nadobúdateľa, a to pod podmienkou, že sa preukáže, že hmotnoprávne podmienky na oslobodenie následného dodania v rámci Spoločenstva od dane boli skutočne splnené.

2. Článok 143 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2009/69, v spojení s článkom 138 a článkom 143 ods. 2 písm. c) tejto smernice v znení zmien sa má vykladať v tom zmysle, že:

– dokumenty, ktoré potvrdzujú prepravu tovaru z daňového skladu nachádzajúceho sa v členskom štáte dovozu nie k nadobúdateľovi, ale do daňového skladu nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, možno považovať za dostatočné dôkazy o odoslaní alebo preprave tohto tovaru do iného členského štátu,

– také dokumenty, akými sú nákladné listy vystavené na základe Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave, podpísaného 19. mája 1956 v Ženeve, zmeneného protokolom z 5. júla 1978, a elektronické administratívne dokumenty, ktoré sú priložené k preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, môžu byť v zmysle článku 143 ods. 2 písm. c) smernice 2006/112 v znení zmien zahŕňajúce s cieľom preukázať, že v prípade dovozu do jedného členského štátu bol dotknutý tovar určený na odoslanie alebo prepravu do iného členského štátu, pokiaľ boli uvedené dokumenty predložené v tomto prípade a obsahujú všetky nevyhnutné informácie. Tieto dokumenty, ako aj elektronické potvrdenia o dodaní tovaru a správa o prijatí, vydané po preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, môžu preukázať, že uvedený tovar bol skutočne odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu v súlade s článkom 138 ods. 1 smernice 2006/112 v znení zmien.

3. Článok 143 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2009/69, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby orgány členského štátu odmietli priznať dovozcom právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, stanovené v tomto ustanovení, v prípade dovozu tovaru, ktorý tento dovozca uskutočnil v tomto štáte a po ktorom nasledovalo dodanie v rámci Spoločenstva, z dôvodu, že tento tovar nebol dodaný

priamo nadobúdateľovi, ale prevzali ho dopravné podniky a daňové sklady, ktoré určil tento nadobúdateľ, a to pod podmienkou, že dovozca previedol právo nakladať s uvedeným tovarom ako majiteľ na nadobúdateľa. V tomto rámci treba pojem „dodanie tovaru“ v zmysle článku 14 ods. 1 tejto smernice v znení zmien vykladať rovnako ako v kontexte článku 167 uvedenej smernice v znení zmien.

4. Článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o 2006/112, zmenenej smernicou 2009/69, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni správnej praxi, podľa ktorej za takých okolností, o aké ide v spore vo veci samej, sa právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dovoze neprizná dovozcovi, ktorý konal v dobrej viere, pokiaľ neboli splnené podmienky na oslobodenie následného dodania v rámci Spoločenstva od dane z dôvodu daňového podvodu, ktorého sa dopustil nadobúdateľ, a to okrem prípadu, že sa preukáže, že dovozca vedel alebo mal vedieť, že transakcia bola súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej úasti na tomto podvode. Samotná skutočnosť, že dovozca a nadobúdateľ komunikovali prostredníctvom elektronickej komunikácie neumožňuje predpokladať, že by dovozca vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastnil na takomto podvode.

5. Článok 143 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2009/69, sa má vykladať v tom zmysle, že príslušné vnútroštátne orgány nie sú v prípade, keď skúmajú prevod práva nakladať s tovarom ako majiteľ, povinné zhromažďovať informácie, ku ktorým môžu mať prístup iba verejné orgány.

Podpisy

* Jazyk konania: litovčina.