ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 16. decembra 2010 *

Vo veci C-430/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 9. októbra 2009 a doručený Súdnemu dvoru 2. novembra 2009, ktorý súvisí s konaním:

Euro Tyre Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

* Jazyk konania: holandčina.

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, sudcovia A. Arabadjiev, U. Lõhmus (spravodajca), A. Ó Caoimh a P. Lindh,

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Euro Tyre Holding BV, v zastúpení: T. C. van Zwieten, belastingadviseur,

— holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a B. Koopman, splnomocnené zástupkyne,

— grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, M. Germani a M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 96/95/ES z 20. decembra 1996 (Ú. v. ES L 338, s. 89, ďalej len „šiesta smernica“), spolu s článkom 8 ods. 1 písm. a) a b), článkom 28a ods. 1 písm. a) a článkom 28b A ods. 1 tejto smernice.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Euro Tyre Holding BV (ďalej len „ETH“) a Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník financií) týkajúceho sa dodatočných platobných výmerov dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktoré má táto spoločnosť zaplatiť v súvislosti s transakciou tovaru, ktorý bol predmetom dvoch po sebe nasledujúcich dodávok.

Právny rámec

Šiesta smernica

3 Článok 8 ods. 1 písm. a) a b) šiestej smernice znie:

„Za miesto dodávky tovaru sa považuje:

a) v prípade tovaru zaslaného alebo dopraveného [odoslaného alebo prepraveného – *neoficiálny preklad*] buď dodávateľom, osobou, ktorej sa tovar dodáva, alebo treťou osobou: miesto, kde sa tovar nachádza v čase začiatku jeho zaslania alebo dopravy [odoslania alebo prepravy – *neoficiálny preklad*] osobe, ktorej sa má tovar dodať. …

b) v prípade nezaslaného alebo nedopraveného [neodoslaného alebo neprepraveného – *neoficiálny preklad*] tovaru: miesto, kde sa tovar nachádza v čase uskutočnenia dodávky.“

4 Podľa článku 28a ods. 1 písm. a) prvý odsek šiestej smernice:

„[DPH] podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva uskutočnené za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako tak[ou] alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná

osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na daňové oslobodenie podľa článku 24 a na ktorú sa nevzťahujú opatrenia stanovené v druhej vete článku 8 (1) a) alebo v článku 28b (B) (1)“.

5 Článok 28b A ods. 1 uvedenej smernice znie:

„Miesto internej akvizície tovaru v rámci spoločenstva [Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať to miesto, kde je tovar v tom čase, keď je vyexpedovaný alebo transportovaný pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukončí túto akvizíciu [miesto, kde sa odoslaný alebo prepravovaný tovar nachádza v okamihu jeho doručenia nadobúdateľovi – *neoficiálny preklad*].“

6 Článok 28c A písm. a) prvý odsek tej istej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovia na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek [oslobodení – *neoficiálny preklad*] uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa [akémukoľvek podvodu, úniku – *neoficiálny preklad*] či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako je definované v článku 5, expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar [v článku 5, odoslaného alebo prepraveného predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet – *neoficiálny preklad*] mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru [ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala – *neoficiálny preklad*]“.

7 Článok 22 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice stanovuje pre zdaniteľné osoby viacero povinností týkajúcich sa najmä účtovníctva, fakturácie, daňového vyhlásenia, ako aj súhrnu výkazov, ktoré sú tieto osoby povinné predložiť správcovi dane. Článok 22 ods. 6 písm. b) prvý odsek znie:

„Každá zdaniteľná osoba s identifikačným číslom na účely [DPH] predkladá taktiež súhrnný výkaz všetkých nadobúdateľov, ktorí majú identifikačné číslo na účely [DPH] a ktorým dodala tovar podľa podmienok stanovených v článku 28c (A) a) a d), ako aj súhrnný výkaz príjemcov plnenia uvedených v piatom pododseku, ktorí majú identifikačné číslo na účely [DPH].“

Vnútroštátna právna úprava

8 Z písomných pripomienok predložených Súdnemu dvoru holandskou vládou vyplýva, že vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na spor vo veci samej, sa nachádzajú v zákone o dani z obratu z roku 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* č. 329, 1968, ďalej len „zákon z roku 1968“).

9 Podľa článku 5 zákona z roku 1968 sa za miesto dodávky v prípade, že dotknutý dodávaný tovar je odosielaný alebo prepravovaný, považuje miesto, na ktorom odosielanie alebo preprava začala.

10 Podľa článku 9 ods. 2 písm. b) zákona z roku 1968 je sadzba dane pre dodávky tovarov a poskytnutie služieb vymenovaných v tabuľke II uvedeného zákona 0 %, ak sú splnené podmienky stanovené všeobecným správnym opatrením.

11 Bod 6 písm. a) tejto tabuľky II v znení platnom v čase skutkových okolností veci samej uvádza „tovary, ktoré sú prepravené do iného členského štátu, ak tieto tovary v ňom podliehajú dani z nadobudnutia týchto tovarov v rámci Spoločenstva“.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 ETH je holandská spoločnosť, ktorej obchodná činnosť pozostáva z dodávania náhradných dielov pre motorové a iné vozidlá. Od 1. októbra 1997 do 31. januára 1999 ETH niekoľkokrát predala pneumatiky s dodacou podmienkou „zo skladu“ dvom spoločnostiam so sídlom v Belgicku, Miroco BVBA a VBS BVBA (ďalej len „Miroco“, resp. „VBS“ alebo spolu „kupujúce“). Podľa tejto dodacej podmienky mal ETH dodať tovar zo skladu vo Venlo (Holandsko) a preprava zo skladu sa mala uskutočniť na účet a nebezpečenstvo kupujúcich. Pri uzatvorení kúpnej zmluvy kupujúce oznámili ETH, že tovar sa má prepraviť do Belgicka.

13 V súvislosti s týmito predajmi ETH kupujúcim vystavil faktúry, na ktorých sa neuvádzala DPH. Kupujúce zaplatili ešte pred dodaním tovaru.

14 Ešte predtým, než bol tovar v zmysle kúpnej zmluvy dodaný, kupujúce, každá osobitne, tovar predali spoločnosti Banden Decof NV (ďalej len „Decof“) usadenej v Belgicku s podmienkou, že preprava tovaru do prevádzky Decofu sa má uskutočniť na účet a nebezpečenstvo Miroco, resp. VBS.

15 Tovar vyzdvihol v sklade ETH v Holandsku zástupca Miroco, resp. VBS, a prepravil ho priamo do prevádzky Decofu v Belgicku nákladným motorovým vozidlom, ktoré spolu s vodičom poskytol Decof za protihodnotu uvedeným spoločnostiam. Vodič zakaždým odovzdal ETH ním podpísané vyhlásenie, že tovar bol prepravený do Belgicka. Následne bolo ETH oznámené, že tovar nebol prepravený na adresu kupujúcich. Táto spoločnosť prepravu nezabezpečovala.

16 Správca dane na žiadosť ETH ešte pred dodávkami potvrdil, že identifikačné čísla na účely DPH kupujúcich sú správne. Následne ETH k uvedeným dodávkam predložila priznanie uvedené v článku 22 ods. 6 písm. b) šiestej smernice.

17 Po vykonaní kontroly v ETH v roku 1999 kontrolór, ako orgán oprávnený výberom DPH v Holandsku, zamietol priznanie s nulovou sadzbou dane a vydal tejto spoločnosti dva dodatočné platobné výmery k DPH za obdobie od 1. januára 1997 do 31. decembra 1998 a za obdobie od 1. januára 1999 do 31. januára 1999. Po prvej námietke kontrolór zrušil dodatočné platobné výmery z dôvodu, že boli vystavené na nesprávne meno adresáta. Po tom, ako túto nesprávnosť opravil, tieto platobné výmery znova vydal. Po podaní novej námietky uvedený kontrolór znížil sumu prvého dodatočného platobného výmeru a potvrdil sumu uvedenú na druhom dodatočnom platobnom výmere.

18 ETH podala proti týmto posledným dodatočným platobným výmerom žalobu na Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Vo svojom rozsudku zo 6. marca 2007 tento súd rozhodol, že preprava v rámci Spoločenstva, ktorá sa uskutočnila medzi Holandskom a Belgickom, patrí do rámca dodávok vykonaných kupujúcimi pre Decof. Preto vzhľadom na rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Zb. s. I-3227), nebol ETH oprávnený vo vzťahu k dodávkam určeným kupujúcim uplatniť oslobodenie

od dane na základe dodávky v rámci Spoločenstva stanovené v článku 28c A písm. a) šiestej smernice. Uvedený súd však z iných dôvodov zastával názor, že žaloba bola čiastočne dôvodná, a výšku napadnutých dodatočných platobným výmerov znížil. ETH podalo proti tomuto rozsudku na vnútroštátny súd kasačný opravný prostriedok.

19 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Vzhľadom na článok 28c A úvodnú vetu a písm. a) šiestej smernice o DPH v spojení s článkom 8 ods. 1 písm. a) a b), článkom 28a ods. 1 písm. a) prvým odsekom a článkom 28b A [ods. 1] šiestej smernice, ako sa má vo vzťahu k dvom po sebe nasledujúcim dodávkam toho istého tovaru medzi zdaniteľnými osobami, ktoré konajú ako také, ktorý bol predmetom iba jedného odoslania v rámci Spoločenstva alebo jednej prepravy v rámci Spoločenstva, určiť, ktorej dodávke sa pripíše preprava v rámci Spoločenstva, ak prepravu tovaru uskutoční osoba, ktorá je pri prvej dodávke kupujúcim, ale pri druhej dodávke je predávajúcim, alebo sa preprava uskutoční na jej účet?“

O prejudiciálnej otázke

20 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či vo vzťahu k dvom po sebe nasledujúcim dodávkam toho istého tovaru medzi rozdielnymi zdaniteľnými osobami, ktoré konajú ako také, ktorý bol predmetom iba jednej prepravy v rámci Spoločenstva, sa táto preprava pripíše prvej alebo druhej dodávke, vzhľadom na to, že táto transakcia spadá z tohto dôvodu pod pojem dodávka v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice v spojení

s článkom 8 ods. 1 písm. a) a b) a článkom 28a ods. 1 písm. a) prvým odsekom a článkom 28b A ods. 1 tejto smernice.

21 Z vnútroštátneho uznesenia vyplýva, že touto otázkou chce vnútroštátny súd získať upresnenie týkajúce sa odpovede, ktorú Súdny dvor dal v už citovanom rozsudku EMAG Handel Eder. Súdny dvor v bode 45 tohto rozsudku, ako aj v bode 1 prvom odseku jeho výroku totiž rozhodol, že ak dve po sebe nasledujúce dodávky toho istého tovaru vykonané za protihodnotu medzi zdaniteľnými osobami, ktoré konajú ako také, zakladajú jediné odoslanie tohto tovaru v rámci Spoločenstva alebo jedinú prepravu tohto tovaru v rámci Spoločenstva, toto odoslanie alebo táto preprava môže byť pripočítaná iba jednej z týchto dvoch dodávok a len táto dodávka bude oslobodená od dane podľa článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice. V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že Súdny dvor neupresnil, akým spôsobom sa má určiť, ktorej z týchto dvoch dodávok sa má preprava pripísať.

22 Spor, ktorý viedol k už citovanému rozsudku EMAG Handel Eder, vychádzal z analogického kontextu ako spor vo veci samej. V tej veci išlo o dve po sebe nasledujúce dodávky toho istého tovaru, ktoré boli predmetom jednej prepravy v rámci Spoločenstva. Tak ako v spore vo veci samej, dve dodávky zahŕňali tri zdaniteľné osoby usadené v dvoch rôznych členských štátoch. V uvedenej veci však kupujúci sprostredkovateľ dostal objednávku na dodanie tovaru od konečného kupujúceho pred tým, ako nadobudol tento tovar od svojho dodávateľa, zatiaľ čo spor vo veci samej sa týka situácie, v ktorej kupujúci sprostredkovateľ následne predal konečnému kupujúcemu tovar, ktorý predtým nadobudol od svojho dodávateľa, bez toho, aby bola potrebná predchádzajúca objednávka.

23 V bode 38 už citovaného rozsudku EMAG Handel Eder Súdny dvor rozhodol, že aj keď dve po sebe nasledujúce dodávky zakladajú iba jediný pohyb tovaru, musia byť považované za časovo po sebe nasledujúce.

24 Pokiaľ ide o miesto týchto dvoch dodávok, Súdny dvor zastával názor, že ak dodávka, ktorá zakladá odoslanie alebo prepravu tovarov v rámci Spoločenstva a ktorá teda má za dôsledok nadobudnutie v rámci Spoločenstva zdaňované v členskom štáte určenia predmetnej dodávky alebo predmetnej prepravy, je prvou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok, druhá dodávka sa považuje za nachádzajúcu sa v mieste nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ktoré jej predchádzalo, teda v členskom štáte určenia. Naopak, pokiaľ dodávka, ktorá zakladá odoslanie alebo prepravu tovarov v rámci Spoločenstva, je druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok, prvá dodávka, ku ktorej za takého predpokladu došlo pred odoslaním alebo prepravou tovarov, sa považuje za nachádzajúcu sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo začatia prepravy.

25 Keďže podľa článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice je určené iba miesto dodávky, ktoré zakladá odoslanie alebo prepravu tovarov v rámci Spoločenstva, považuje sa zaň miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo tejto prepravy. Miesto inej dodávky je určené podľa článku 8 ods. 1 písm. b) tej istej smernice. Považuje sa zaň miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania alebo členskom štáte určenia uvedenej zásielky alebo prepravy podľa toho, či táto dodávka je prvou, alebo druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok.

26 Tieto úvahy možno uplatniť aj na okolnosti, akými sú okolnosti vo veci samej.

27 Pokiaľ ide o otázku, ktorej dodávke sa má pripísať preprava v rámci Spoločenstva, ak táto dodávka bola vykonaná z účtu alebo na účet osoby, ktorá v prvom prípade ako kupujúci a v druhom prípade ako dodávateľ bola zahrnutá v oboch dodávkach, treba konštatovať, že v tejto súvislosti sa v šiestej smernici nenachádza žiadne všeobecné pravidlo. Odpoveď na túto otázku závisí od všeobecného posúdenia všetkých

príslušných okolností, ktoré umožňujú určiť, ktorá dodávka spĺňa všetky podmienky vzťahujúce sa na dodávku v rámci Spoločenstva.

28 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že rovnako ako ďalšie pojmy, ktoré vymedzujú plnenia zdaniteľné na základe šiestej smernice (pozri najmä rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 44, ako aj zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 41), majú aj pojmy dodávka v rámci Spoločenstva a nadobudnutie v rámci Spoločenstva objektívnu povahu a uplatňujú sa nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení (rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 38, a zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, Zb. s. I-12605, bod 39).

29 Z judikatúry Súdneho dvora rovnako vyplýva, že k uplatneniu oslobodenia dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane v zmysle článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa, keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a keď v dôsledku tohto odoslania alebo tejto prepravy tovar fyzicky opustil územie členského štátu dodania (pozri v tomto zmysle rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 42; z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 23, a z 18. novembra 2010, X, C-84/09, Zb. s. I-11645, bod 27).

30 Hoci sa vnútroštátny súd pýta iba na podmienku týkajúcu sa prepravy v rámci Spoločenstva, treba zohľadniť aj druhé dve podmienky vymenované v predchádzajúcom bode v rozsahu, v akom okolnosti, za akých boli splnené, môžu byť dôležité počas posudzovania podmienky dotknutej vo veci samej.

31 Pokiaľ ide po prvé o prenos práva na nakladanie s tovarom ako vlastník v rámci dodávok nasledujúcich po sebe, je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor v bode 38 už citovaného rozsudku EMAG Handel Eder rozhodol, že sprostredkujúci nadobúdateľ môže previesť na druhého nadobúdateľa právo nakladať s tovarom ako vlastník, iba ak ho predtým dostal od prvého predávajúceho.

32 Za okolností, akými sú okolnosti v spore vo veci samej, treba teda zastávať názor, že vyzdvihnutie tovaru na sklade ETH zástupcom prvého nadobúdateľa sa má považovať za prenos práva nakladať s tovarom ako vlastník na tohto nadobúdateľa, čo je skutočnosť, ktorá sa musí pripísať prvej dodávke.

33 Táto okolnosť však sama osebe nestačí na záver, že prvá dodávka predstavuje dodávku v rámci Spoločenstva. Nemožno totiž vylúčiť, že druhý prenos práva nakladať s tovarom ako vlastník sa môže tiež uskutočniť na území členského štátu prvej dodávky, a to pred tým, ako príde k preprave v rámci Spoločenstva. V takom prípade už nemožno tejto dodávke pripísať prepravu v rámci Spoločenstva.

34 V prípade, keď nadobúdateľ získa právo nakladať s tovarom ako vlastník v členskom štáte dodania a postará sa o prepravu do členského štátu určenia, ako sa to stalo pri dodávke, ktorej podmienkou bolo vyzdvihnutie tovaru na sklade dodávateľa, musia sa zohľadniť podľa možností aj úmysly kupujúceho v okamihu nadobudnutia, pokiaľ sú podopreté objektívnymi dôkazmi (pozri v tomto zmysle rozsudok X, už citovaný, bod 47 a citovanú judikatúru).

35 V prejednávanej veci, ak kupujúce ako prvé nadobúdateľky prejavili svoj úmysel prepraviť tovar do iného členského štátu ako členský štát dodania a predložili pritom ich identifikačné čísla na účely DPH pridelené týmto iným členským štátom, bolo logické, že ETH sa domnievala, že transakcia, ktorú vykonávala, predstavuje dodávky v rámci Spoločenstva.

36 Po prenose práva na nakladanie s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa mohol však byť dodávateľ vykonávajúci prvú dodávku považovaný za zdaniteľnú osobu na účely platby DPH z tejto transakcie, ak by bol týmto nadobúdateľom informovaný o tom, že tovar bude opätovne predaný inej zdaniteľnej osobe predtým, ako opustí členský štát dodania, a ak po získaní tejto informácie neposlal nadobúdateľovi novú faktúru, ktorá obsahuje DPH.

37 Pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa dôkazu, ktorá predstavuje jednu z podmienok oslobodenia od dane uvedených v bode 29 tohto rozsudku, treba uviesť, že aj keď v zásade prináleží dodávateľovi dokázať, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, za okolností, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa na území členského štátu dodania a keď prináleží tomuto nadobúdateľovi odoslať alebo prepraviť tovar z členského štátu dodania, dôkaz, ktorý je dodávateľ schopný predložiť daňovým orgánom, závisí najmä od informácií, ktoré dostane na tento účel od nadobúdateľa.

38 Z judikatúry Súdneho dvora síce vyplýva, že je legitímne v takom prípade požadovať, aby dodávateľ konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Akonáhle si však dodávateľ splnil povinnosti týkajúce sa preukázania dodávky v rámci Spoločenstva, zatiaľ čo nadobúdateľ si nesplnil zmluvnú povinnosť odoslať alebo prepraviť tovar mimo územia členského štátu dodania, je

potrebné za dlžníka DPH v tomto členskom štáte považovať práve tohto nadobúdateľa (pozri v tomto zmysle rozsudok Teleos a i., už citovaný, body 66 a 67).

39 Zo spisu vyplýva, že vo veci samej sa ETH, ktorý kvalifikoval svoju dodávku za dodávku v rámci Spoločenstva a za oslobodenú od dane, spoľahol na belgické identifikačné čísla na účely DPH kupujúcich, ktoré nechal overiť holandskými daňovými orgánmi, a na vyhlásenie kupujúcich poskytnuté pri vyzdvihnutí tovaru z jeho skladu, ktoré obsahovalo informáciu o preprave tovaru do Belgicka. Otázka, či si ETH svojím konaním splnila povinnosti týkajúce sa dôkazov a starostlivosti, patrí do posúdenia vnútroštátneho súdu, vykonaného na základe podmienok stanovených v tejto súvislosti vnútroštátnym právom.

40 Nakoniec, pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa odoslania alebo prepravy tovaru mimo členského štátu dodania, treba spresniť, že hoci, ako to aj vyplýva z bodu 45 už citovaného rozsudku EMAG Handel Eder, otázka, kto má právomoc nakladať s tovarom počas prepravy v rámci Spoločenstva, nie je relevantná, okolnosť, že táto preprava je vykonaná vlastníkom tovaru alebo na jeho účet, môže zohrávať úlohu pri rozhodovaní o tom, či bola táto preprava vykonaná v rámci prvej, alebo druhej dodávky. Táto okolnosť však v prípade, keď je preprava vykonaná osobou, ktorá sa zúčastnila oboch transakcií, alebo na jej účet, ako je tomu vo veci samej, nie je určujúca.

41 Takže okolnosť, že vo veci samej sa druhý nadobúdateľ zúčastnil prepravy, nie je skutočnosťou umožňujúcou vyvodiť záver, že táto preprava sa má považovať za druhú dodávku.

42 Rovnako okolnosť, že tovar nebol prepravený na adresu prvých nadobúdateľov, neumožňuje vylúčiť, že preprava bola vykonaná v rámci prvej dodávky, keďže uplatnenie

oslobodenia od dane na dodávku v rámci Spoločenstva podlieha podmienke, podľa ktorej sa preprava musí ukončiť v inom členskom štáte ako v členskom štáte dodania, keďže adresa, kde bolo dodanie ukončené, nie je v tejto súvislosti relevantná.

43 Tento výklad nespochybňuje znenie článku 28b A prvého odseku šiestej smernice, podľa ktorého miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa nachádza tam, kde sa odoslaný alebo prepravovaný tovar nachádza v okamihu jeho doručenia nadobúdateľovi. Ako aj vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, cieľom prechodného režimu zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi, ktorého súčasťou je uvedené ustanovenie, je prevod daňového príjmu na členský štát, v ktorom došlo ku konečnej spotrebe dodaného tovaru (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. apríla 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, Zb. s. I-3581, body 30 a 31), a nie určenie osoby, ktorá nadobudnutie v rámci Spoločenstva vykonala.

44 Na základe predchádzajúcich úvah treba na položenú otázku odpovedať tak, že vo vzťahu k dvom po sebe nasledujúcim dodávkam toho istého tovaru medzi rozdielnymi zdaniteľnými osobami, ktoré konajú ako také, ktorý bol predmetom iba jednej prepravy v rámci Spoločenstva, určenie transakcie, ktorej sa má pripísať táto preprava, t. j. prvá alebo druhá dodávka – vzhľadom na to, že táto transakcia spadá z tohto dôvodu pod pojem dodávka v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice v spojení s článkom 8 ods. 1 písm. a) a b), článkom 28a ods. 1 písm. a) prvým odsekom a článkom 28b A ods. 1 tejto smernice –, sa vykoná na základe celkového posúdenia všetkých okolností veci samej na účely stanovenia, ktorá z týchto dvoch dodávok spĺňa všetky podmienky vzťahujúce sa na dodávku v rámci Spoločenstva.

45 Za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, v ktorých prvý nadobúdateľ, ktorý získal právo na nakladanie s tovarom ako vlastník na území členského štátu prvého

dodania, prejaví svoj úmysel prepraviť tento tovar do iného členského štátu a predloží svoje identifikačné číslo na účely DPH pridelené týmto naposledy menovaným členským štátom, sa preprava v rámci Spoločenstva musí pripísať prvej dodávke pod podmienkou, že právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na druhého nadobúdateľa v členskom štáte určenia prepravy v rámci Spoločenstva. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či táto podmienka je vo veci, o ktorej rozhoduje, splnená.

O trovách

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

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

Vo vzťahu k dvom po sebe nasledujúcim dodávkam toho istého tovaru medzi rozdielnymi zdaniteľnými osobami, ktoré konajú ako také, ktorý bol predmetom iba jednej prepravy v rámci Spoločenstva, určenie transakcie, ktorej sa má pripísať táto preprava, t. j. prvá alebo druhá dodávka – vzhľadom na to, že táto transakcia spadá z tohto dôvodu pod pojem dodávka v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 96/95/ES z 20. decembra 1996, v spojení s článkom 8 ods. 1 písm. a) a b), článkom 28a ods. 1 písm. a)

prvým odsekom a článkom 28b A ods. 1 tejto smernice –, sa vykoná na základe celkového posúdenia všetkých okolností veci samej na účely stanovenia, ktorá z týchto dvoch dodávok spĺňa všetky podmienky vzťahujúce sa na dodávku v rámci Spoločenstva.

Za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, v ktorých prvý nadobúdateľ, ktorý získal právo na nakladanie s tovarom ako vlastník na území členského štátu prvého dodania, prejaví svoj úmysel prepraviť tento tovar do iného členského štátu a predloží svoje identifikačné číslo na účely dane z pridanej hodnoty pridelené týmto naposledy menovaným členským štátom, sa preprava v rámci Spoločenstva musí pripísať prvej dodávke pod podmienkou, že právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na druhého nadobúdateľa v členskom štáte určenia prepravy v rámci Spoločenstva. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či táto podmienka je vo veci, o ktorej rozhoduje, splnená.

Podpisy