Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 26. júla 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 138 ods. 1 – Kvalifikácia transakcie ako dodania v rámci Spoločenstva – Oslobodenie dodaní tovaru v rámci Spoločenstva od dane – Úmysel nadobúdateľa ďalej predať tovar, ktorý kúpil, zdaniteľnej osobe v inom členskom štáte predtým, ako tovar opustí územie prvého členského štátu – Prípadný vplyv spracovania časti tovaru pred jeho zaslaním“

Vo veci C-386/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy) zo 4. júla 2016 a doručený Súdnemu dvoru 12. júla 2016, ktorý súvisí s konaním:

„Toridas“ UAB

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

za účasti:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory E. Juhász, sudcovia C. Vajda a K. Jürimäe (spravodajkyňa),

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– „Toridas“ UAB v zastúpení: R. Mištautas, advokatas,

– litovská vláda, v zastúpení: D. Kriaučiūnas, K. Dieninis a D. Stepanienė, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a A. Steiblytė, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: litovčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 138 ods. 1, článku 140 písm. a) a článku 141 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“) v spojení s článkami 33 a 40 tejto smernice.

2 Tento návrh bol prednesený v rámci sporu medzi „Toridas“ UAB a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Štátny daňový inšpektorát pri Ministerstve financií Litovskej republiky) v súvislosti s kvalifikáciou transakcií, ktoré Toridas uskutočnila od roku 2008 do roku 2010 ako dodaní v rámci Spoločenstva, a tiež v súvislosti s platbou dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorá s týmito transakciami súvisela, navýšenej o penále z omeškania a daňovú pokutu.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 14 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

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

4 Podľa článku 20 tejto smernice:

„‚Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva‘ je získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

5 Článok 32 uvedenej smernice stanovuje:

„Ak tovar odosiela alebo prepravuje dodávateľ, nadobúdateľ alebo tretia osoba, za miesto dodania sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase začatia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi.

Keď však odoslanie alebo preprava tovaru začína na treťom území alebo v tretej krajine, za miesto dodania, ktoré uskutočňuje dovozca určený alebo uznaný za osobu povinnú platiť daň v zmysle článku 201, ako aj za miesto prípadných následných dodaní sa považuje miesto nachádzajúce sa v členskom štáte dovozu tovaru.“

6 Podľa článku 33 tej istej smernice:

„1. Odchylne od článku 32 sa za miesto dodania tovaru odoslaného alebo prepraveného dodávateľom alebo na jeho účet z iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi skončí, ak sú splnené tieto podmienky:

a) dodanie tovaru sa vykonáva pre zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorej nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, alebo pre akúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu;

b) dodaným tovarom nie sú nové dopravné prostriedky ani tovar dodaný po montáži alebo inštalácii, so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej, prostredníctvom dodávateľa alebo na jeho účet.

2. Keď je dodaný tovar odoslaný alebo prepravený z tretieho územia alebo z tretej krajiny a dovezený dodávateľom do iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi končí, takýto tovar sa považuje za odoslaný alebo prepravený z členského štátu dovozu.“

7 Článok 40 smernice o DPH stanovuje:

„Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi.“

8 Článok 138 ods. 1 tejto smernice znie takto:

„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 začali.“

9 Podľa článku 140 tejto smernice:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorého dodanie zdaniteľnými osobami je v každom prípade oslobodené od dane na ich území;

…“

10 Článok 141 tej istej smernice stanovuje:

„Každý členský štát prijme osobitné opatrenia na zabezpečenie toho, aby sa DPH neuplatňovala pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva uskutočnenom na jeho území v zmysle článku 40, ak sú splnené tieto podmienky:

a) tovar nadobudne zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v dotknutom členskom štáte, ale je identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte;

b) tovar je nadobudnutý na účely jeho následného dodania v tom istom členskom štáte zdaniteľnou osobou uvedenou v písmene a);

c) tovar takto nadobudnutý zdaniteľnou osobou uvedenou v písmene a) je priamo odoslaný alebo prepravený z iného členského štátu ako z toho, v ktorom je táto osoba identifikovaná pre DPH, osobe, pre ktorú zdaniteľná osoba následné dodanie uskutočňuje;

d) príjemcom následného dodania je iná zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktoré sú identifikované pre DPH v tom istom členskom štáte;

e) príjemca uvedený v písmene d) bol v súlade s článkom 197 určený za osobu povinnú platiť DPH za dodanie uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená na území členského štátu, v ktorom je daň splatná.“

Litovské právo

11 § 49 ods. 1 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litovskej republiky o DPH) v znení uplatniteľnom na vec samu (ďalej len „zákon o DPH“) znie:

„Tovar dodaný zdaniteľnej osobe registrovanej na účely DPH v inom členskom štáte a prepravený z územia Litvy do iného členského štátu sa zdaní nulovou sadzbou DPH (bez ohľadu na to, kto tovar prepraví, či už je to predávajúci, nadobúdateľ tovaru alebo tretia osoba konajúca na pokyn jedného z nich)“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Toridas je spoločnosť, ktorá má sídlo a je registrovaná na účely DPH v Litve. Od 1. júla 2008 do 31. decembra 2010 dovážala z Kazachstanu do Litvy mrazené ryby (ďalej len „dotknutý tovar“). Dotknutý tovar následne predala spoločnosti Megalain OÜ, ktorá má sídlo a je registrovaná na účely DPH v Estónsku (ďalej len „prvé dodania“). Uvedený predaj uskutočnený medzi spoločnosťami Toridas a Megalain sa riadil dohodou o obchodnej spolupráci uzavretou 10. októbra 2006. Podľa tejto dohody sa Megalain zaviazala vyviezť dotknutý tovar z územia Litvy v lehote 30 dní a predložiť spoločnosti Toridas dokumenty o tom, že tovar bol naozaj z tohto územia vyvezený. Spoločnosť Toridas sa zaviazala starať sa o dotknutý tovar vrátane jeho uskladnenia a uhradiť náklady, ktoré vzniknú pred jeho skutočným vyvezením z Litvy.

13 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v skutočnosti spoločnosť Megalain v deň nadobudnutia tovaru od spoločnosti Toridas alebo v nasledujúci deň predala tento tovar nadobúdateľom, ktorí mali sídlo a boli registrovaní na účely DPH v iných členských štátoch Európskej únie, konkrétne v Dánsku, Nemecku, Holandsku a v Poľsku (ďalej len „druhé dodania“).

14 Časť dotknutého tovaru bola prakticky okamžite odoslaná po tomto ďalšom predaji z Litvy do uvedených iných členských štátov, pričom neprešla Estónskom. Iná časť tohto tovaru bola prepravená do priestorov spoločnosti Plungės šaltis v Litve na účely triedenia, glazovania a balenia, a následne bola dopravená priamo ku kupujúcim v členských štátoch určenia uvedených v predchádzajúcom bode. Vo všetkých prípadoch bola za triedenie, glazovanie, balenie, ako aj za vývoz dotknutého tovaru zodpovedná spoločnosť Megalain.

15 Pri prvých dodaniach bolo na faktúrach vypracovaných spoločnosťou Toridas pre spoločnosť Megalain uvedené, že transakcie boli ako dodania tovaru v rámci Spoločenstva zdanené nulovou sadzbou DPH v súlade s § 49 ods. 1 zákona o DPH. Z faktúr tiež vyplývalo, že adresou naloženia a dodania dotknutého tovaru boli sklady spoločností Kauno žuvis alebo Plungės šaltis nachádzajúce sa na litovskom území.

16 Pri druhých dodaniach vystavila spoločnosť Megalain faktúry bez DPH podľa ustanovení smernice o DPH týkajúcich sa oslobodenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva. Vo faktúrach tiež bolo uvedené miesto naloženia dotknutého tovaru, teda priestory spoločností Kauno žuvis alebo Plungės šaltis nachádzajúce sa v Litve a miesto dodania, ktorým bola adresa v členskom štáte každého nadobúdateľa.

17 Po daňovej kontrole týkajúcej sa platby DPH dospel litovský daňový inšpektorát k záveru, že prvé dodania mali vnútornú povahu a podliehali normálnej sadzbe dane, a nešlo o dodania v rámci Spoločenstva, na ktoré by sa vzťahovalo oslobodenie od DPH. Toto posúdenie, ktoré najprv potvrdil Štátny daňový inšpektorát pri Ministerstve financií Litovskej republiky, spochybnila Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky).

18 Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius, Litva) rozhodujúci o návrhu podanom Štátnym daňovým inšpektorátom pri Ministerstve financií Litovskej republiky zrušil rozhodnutie Komisie pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky a rozhodol, že stanovisko miestneho a ústredného správcu dane je dôvodné.

19 Spoločnosť Toridas podala odvolanie proti tomuto rozsudku na vnútroštátny súd.

20 Tento súd sa pýta, ako na účely DPH kvalifikovať prvé dodania. Keďže po týchto transakciách nasledovali druhé dodania a dotknutý tovar bol predmetom len jedného odoslania alebo jednej prepravy v rámci Spoločenstva, vnútroštátny súd kladie otázku, ktoré z uvedených dodaní sa majú kvalifikovať ako dodania v rámci Spoločenstva, oslobodené od DPH v zmysle článku 138 ods. 1 smernice o DPH.

21 Podľa vnútroštátneho súdu bolo preukázané, že preprava dotknutého tovaru ku konečným nadobúdateľom sa naozaj uskutočnila, pričom uvedení nadobúdatelia vo svojich členských štátoch deklarovali príslušné nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Okrem toho vnútroštátny súd poukazuje na to, že dôkazy nachádzajúce sa v spise umožňujú dospieť k primeranému záveru, že Toridas vedela o všetkých podstatných okolnostiach týkajúcich sa druhých dodaní. S ohľadom na to, čo vyplýva z rozsudku zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), a konkrétne z bodu 36 tohto rozsudku, vnútroštátny súd pochybuje, že na prvé dodania by sa mohlo vzťahovať oslobodenie podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH.

22 Tento súd naopak poukazuje na to, že v súvislosti s rovnakou časťou tovaru sa reťazec dvoch za sebou nasledujúcich dodaní týkal subjektov registrovaných v rozličných členských štátoch a že spoločnosť Megalain konala ako sprostredkovateľ. Z toho by mohlo vyplývať, že hospodárske transakcie by sa ako celok mohli považovať za transakcie nazvané „trojuholníkové“, v ktorých sú zahrnuté tri subjekty, ktoré majú sídlo a sú registrované na účely DPH v troch odlišných členských štátoch, pričom uskutočňujú dve za sebou nasledujúce dodania, ktoré sú predmetom len jednej prepravy v rámci Spoločenstva. Z toho dôvodu by mohli spadať do pôsobnosti článku 141 smernice o DPH. Napokon sa uvedený súd pýta na dosah spracovania časti dotknutého tovaru na uplatnenie prípadného oslobodenia prvých dodaní.

23 Okrem toho sa vnútroštátny súd vzhľadom na to, že spoločnosť Megalain je zaregistrovaná na účely DPH v Estónsku, obáva, že prípadné odmietnutie oslobodenia prvých dodaní by viedlo k dvojitému zdaneniu rovnakej hospodárskej transakcie, a to tak v súvislosti s dodaním, ako aj v súvislosti s nadobudnutím.

24 Za týchto podmienok Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 138 ods. 1, článok 140 písm. a) a/alebo článok 141 smernice [o DPH] okrem iného v spojení s článkami 33 a 40 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci…, musí byť dodanie tovaru zdaniteľnou osobou so sídlom v prvom členskom štáte oslobodené od dane v prípade, že nadobúdateľ (zdaniteľná osoba registrovaná na účely DPH v druhom členskom štáte) pred uzatvorením transakcie týkajúcej sa uvedeného dodania vyjadrí úmysel tovar ihneď ďalej predať pred jeho prepravou z prvého členského štátu zdaniteľnej osobe so sídlom v treťom členskom štáte, ktorej je tento tovar následne dopravený (odoslaný)?

2. Má na odpoveď na prvú otázku vplyv skutočnosť, že časť tovaru bola pred prepravou do tretieho členského štátu spracovaná na pokyn zdaniteľnej osoby so sídlom (registrovanej na účely DPH) v druhom členskom štáte?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

25 Svojimi dvoma otázkami sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora na výklad článku 33, článku 40, článku 138 ods. 1, článku 140 písm. a) a článku 141 smernice o DPH. Konkrétne sa chce dozvedieť, či dodania tovaru, ako sú prvé dodania, možno oslobodiť na základe ustanovení smernice o DPH uplatniteľných na transakcie v rámci Spoločenstva.

26 Je však potrebné konštatovať, že oslobodenia dodaní tovaru sa týka iba článok 138 ods. 1 tejto smernice, kým článok 140 písm. a), článok 141 a článok 40 smernice o DPH sa uplatňuje iba na nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva. Rovnako je potrebné poukázať na to, že článok 33 smernice o DPH sa týka miesta dodania tovaru, kým návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka mechanizmu oslobodenia dodania tovaru.

27 Za týchto okolností je potrebné preskúmať tento návrh na začatie prejudiciálneho konania len v rozsahu, v akom sa týka výkladu článku 40 a článku 138 ods. 1 smernice o DPH.

O prvej otázke

28 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 138 ods. 1 smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že za okolností ako vo veci samej je dodanie tovaru zdaniteľnou osobou so sídlom v prvom členskom štáte oslobodené od DPH na základe tohto ustanovenia, ak nadobúdateľ, ktorý je registrovaný na účely DPH v druhom členskom štáte, pred ukončením tohto dodania informuje dodávateľa, že tovar sa ihneď ďalej predá zdaniteľnej osobe so sídlom v treťom členskom štáte predtým, ako opustí prvý členský štát a bude prepravený k tejto tretej zdaniteľnej osobe.

29 Podľa článku 138 ods. 1 tejto smernice členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného na miesto 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.

30 Z judikatúry Súdneho dvora rovnako vyplýva, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru od dane v zmysle tohto článku 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 rozsudok zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, bod 29 a citovanú judikatúru).

31 Je tiež potrebné pripomenúť, že dôsledkom dodania v rámci Spoločenstva spadajúceho do pôsobnosti článku 138 ods. 1 smernice o DPH je nadobudnutie v rámci Spoločenstva, tak ako je definované v článku 20 tejto smernice, a preto je potrebné obe tieto ustanovenia vykladať tak, aby mali rovnaký význam a dosah (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 34).

32 Z bodu 20 tejto smernice vyplýva, že nadobudnutie možno kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva len pod podmienkou, že tovar bol dopravený alebo zaslaný nadobúdateľovi.

33 Je preto potrebné sa domnievať, že podmienky uplatnenia článku 138 ods. 1 smernice o DPH nemožno splniť, ak tovar, ktorý bol predmetom dodania, nebol dopravený alebo zaslaný nadobúdateľovi, u ktorého je nadobudnutie tovaru dôsledkom predmetného dodania.

34 Pokiaľ ide o transakcie, ktoré tak ako vo veci samej tvoria reťaz dvoch za sebou nasledujúcich dodaní vytvárajúcich len jedno zaslanie tovaru v rámci Spoločenstva, z judikatúry Súdneho dvora po prvé vyplýva, že o preprave v rámci Spoločenstva možno hovoriť len pri jednom z týchto dvoch dodaní, ktoré preto bude oslobodené od dane v zmysle článku 138 ods. 1 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 45).

35 Po druhé, aby bolo možné určiť to z dvoch dodaní, ktoré je prepravou v rámci Spoločenstva, je potrebné uskutočniť všeobecné posúdenie všetkých osobitných okolností prejednávanej veci (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, bod 27, a z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32).

36 Na účely tohto posúdenia je najmä potrebné určiť, v ktorom momente bolo druhýkrát prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastník na koncového príjemcu. Za predpokladu, že by sa druhý prevod tohto práva, teda druhé dodanie, uskutočnil skôr ako preprava v rámci Spoločenstva, nemožno o takejto preprave hovoriť v súvislosti s prvým dodaním uskutočneným v prospech prvého nadobúdateľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32 a citovanú judikatúru).

37 V prípade dvoch za sebou nasledujúcich dodaní, v súvislosti s ktorými možno hovoriť len o jednej preprave v rámci Spoločenstva, je potrebné na účely zistenia, ktoré z dvoch dodaní je takouto prepravou, určiť, či sa uvedená preprava uskutočnila po druhom dodaní. Ak by to tak bolo, malo by sa ako dodanie v rámci Spoločenstva kvalifikovať iba druhé dodanie, na ktoré by sa prípadne malo vzťahovať oslobodenie uvedené v článku 138 ods. 1 smernice o DPH.

38 V prejednávanej veci vyplýva zo skutočností uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, že dodanie, ktoré uskutočnila pre konečných nadobúdateľov spoločnosť Megalain, sa uskutočnilo pred prepravou v rámci Spoločenstva.

39 Návrh na začatie prejudiciálneho konania tiež spresňuje, že preprava dotknutého tovaru v rámci Spoločenstva nesmerovala k sprostredkujúcemu subjektu, spoločnosti Megalain, ktorá je na účely DPH registrovaná v Estónsku, ale priamo do členských štátov, v ktorých mali sídlo koneční nadobúdatelia, teda do Dánska, Nemecka, Holandska a Poľska.

40 Prvé dodania vo veci samej preto predstavujú vnútorné dodania, na ktoré sa nemôže vzťahovať oslobodenie od DPH podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH, čo musí overiť vnútroštátny súd.

41 Na tento záver však nemá vplyv skutočnosť, že sprostredkujúci subjekt mal sídlo a bol registrovaný na účely DPH v Estónsku. Je nepochybné, že vnútroštátny súd v podstate usudzuje, že ak by sa prvé dodania mali považovať za zdaniteľné transakcie, mohlo by z toho vyplývať nebezpečenstvo dvojitého zdanenia, keďže spoločnosť Megalain deklarovala svoje nadobudnutia v Estónsku.

42 Zo znenia článku 20 a článku 138 ods. 1 smernice o DPH však vyplýva, že miesto, kde je subjekt registrovaný na účely DPH, nie je kritériom kvalifikácie transakcie ako dodania v rámci Spoločenstva alebo ako nadobudnutia v rámci Spoločenstva.

43 Vnútroštátny súd v podstate usudzuje, že ak by sa prijal záver, že prvé dodania majú byť kvalifikované ako zdaniteľné transakcie, mohlo by z toho vyplývať nebezpečenstvo dvojitého zdanenia. Ako však uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, toto nebezpečenstvo nemožno považovať za také, ktoré by mohlo odôvodniť oslobodenie týchto transakcií, keďže správne uplatnenie smernice o DPH umožňuje vyhnúť sa dvojitému zdaneniu a zabezpečiť daňovú neutralitu.

44 Na prvú otázku je preto potrebné odpovedať, že článok 138 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že za okolností ako vo veci samej nie je dodanie tovaru uskutočnené zdaniteľnou osobou so sídlom v prvom členskom štáte oslobodené od DPH na základe tohto ustanovenia, ak nadobúdateľ, ktorý je na účely DPH registrovaný v druhom členskom štáte, pred ukončením tohto dodania informuje dodávateľa, že tovar sa ihneď ďalej predá zdaniteľnej osobe so sídlom v treťom členskom štáte predtým, ako opustí prvý členský štát a bude prepravený k tretej zdaniteľnej osobe, za predpokladu, že toto druhé dodanie sa naozaj uskutočnilo a tovar bol následne prepravený z prvého členského štátu do členského štátu tretej zdaniteľnej osoby. Registrácia prvého nadobúdateľa na účely DPH v členskom štáte, ktorý sa líši od členského štátu miesta prvého dodania alebo od členského štátu miesta konečného nadobudnutia, nie je kritériom kvalifikácie transakcie ako transakcie v rámci Spoločenstva a sama osebe ani dostatočným dôkazom o tom, že ide o transakciu v rámci Spoločenstva.

O druhej otázke

45 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate snaží zistiť, či na účely výkladu článku 138 ods. 1 smernice o DPH má spracovanie tovaru v priebehu reťazca za sebou nasledujúcich dodaní, tak ako to je vo veci samej, ktoré sa uskutočnilo na pokyn sprostredkujúceho nadobúdateľa a pred prepravou tovaru do členského štátu konečného nadobúdateľa, vplyv na podmienky oslobodenia prvého dodania.

46 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že časť tovaru, ktorého sa týka vec sama, bola spracovaná, konkrétne triedená, glazovaná a balená na pokyn spoločnosti Megalain po uskutočnení druhých dodaní a pred prepravou tovaru do členských štátov, v ktorých mali sídlo koneční nadobúdatelia. Vnútroštátny súd sa pritom domnieva, že z analýzy ustanovení smernice o DPH vyplýva, že v prípade oslobodenia musí byť dodaný rovnaký tovar, a nie spracovaný tovar.

47 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že článok 138 ods. 1 tejto smernice upravuje povinnosť členských štátov oslobodiť od dane dodania tovaru spĺňajúce hmotnoprávne podmienky, ktoré sú v ňom taxatívne vymenované (rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 29). Spracovanie tovaru, ktorý bol predmetom dodania, však medzi hmotnoprávne podmienky stanovené v tomto článku nepatrí.

48 Pokiaľ ide o reťazec dvoch dodaní, ako sú tie vo veci samej, postačí konštatovať, že z odpovede na prvú otázku vyplýva, že prvé dodania nemožno kvalifikovať ako dodania v rámci Spoločenstva, keďže neboli predmetom prepravy v rámci Spoločenstva. Prípadné spracovanie tovaru po týchto prvých dodaniach nemôže toto konštatovanie zmeniť.

49 Na druhú otázku je preto potrebné odpovedať, že na účely výkladu článku 138 ods. 1 smernice o DPH spracovanie tovaru v priebehu reťazca dvoch za sebou nasledujúcich dodaní, tak ako to je vo veci samej, ktoré sa uskutočnilo na pokyn sprostredkujúceho nadobúdateľa a pred prepravou tovaru do členského štátu konečného nadobúdateľa, nemá vplyv na podmienky prípadného oslobodenia prvého dodania, keďže k tomuto spracovaniu došlo po prvom dodaní.

O trovách

50 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 (deviata komora) rozhodol takto:

1. **Článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že za okolností ako vo veci samej nie je dodanie tovaru uskutočnené zdaniteľnou osobou so sídlom v prvom členskom štáte oslobodené od dane z pridanej hodnoty na základe tohto ustanovenia, ak nadobúdateľ, ktorý je na účely dane z pridanej hodnoty registrovaný v druhom členskom štáte, pred ukončením tohto dodania informuje dodávateľa, že tovar sa ihneď ďalej predá zdaniteľnej osobe so sídlom v treťom členskom štáte predtým, ako opustí prvý členský štát a bude prepravený k tretej zdaniteľnej osobe, za predpokladu, že toto druhé dodanie sa naozaj uskutočnilo a tovar bol následne prepravený z prvého členského štátu do členského štátu tretej zdaniteľnej osoby. Registrácia prvého nadobúdateľa na účely dane z pridanej hodnoty v členskom štáte, ktorý sa líši od členského štátu miesta prvého dodania alebo od členského štátu miesta konečného nadobudnutia, nie je kritériom kvalifikácie transakcie ako transakcie v rámci Spoločenstva a sama osebe ani dostatočným dôkazom o tom, že ide o transakciu v rámci Spoločenstva.**

2. **Na účely výkladu článku 138 ods. 1 smernice 2006/112 spracovanie tovaru v priebehu reťazca dvoch za sebou nasledujúcich dodaní, tak ako to je vo veci samej, ktoré sa uskutočnilo na pokyn sprostredkujúceho nadobúdateľa a pred prepravou tovaru do členského štátu konečného nadobúdateľa, nemá vplyv na podmienky prípadného oslobodenia prvého dodania, keďže k tomuto spracovaniu došlo po prvom dodaní.**

Podpisy