ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 7. decembra 2010 *

Vo veci C-285/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesgerichtshof (Nemecko) zo 7. júla 2009 a doručený Súdnemu dvoru 24. júla 2009, ktorý súvisí s trestným konaním proti:

R.,

za účasti:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Jazyk konania: nemčina.

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot a A. Arabadjiev, sudcovia E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (spravodajca), T. von Danwitz a C. Toader,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,
tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 5. mája 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— R., v zastúpení: A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz a K.-F. Zapf, Rechtsanwälte,

— Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, v zastúpení: M. Harms a K. Lohse, splnomocnení zástupcovia,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci B. Doherty, barrister,

— grécka vláda, v zastúpení: G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou a V. Karra, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 29. júna 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 28c A písm. a) 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 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 (Ú. v. ES L 269, s. 44; Mim. vyd. 09/001, s. 338, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu týkajúceho sa trestného stíhania pána R. z daňového podvodu týkajúceho sa výberu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), z ktorého je obvinený.

Právny rámec

Šiesta smernica

3 Podľa článku 2 šiestej smernice DPH podliehajú dodávka tovaru alebo poskytnutie služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, ako aj dovoz tovaru.

4 Šiesta smernica obsahuje hlavu XVIa nazvanú „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“, ktorá do nej bola doplnená smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388 s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160) a ktorá obsahuje najmä články 28a až 28n.

5 V zmysle článku 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva uskutočnené za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká 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).“

6 Právo na oslobodenie dodávok tovaru v rámci Spoločenstva sa uvádza v článku 28c A písm. a) prvom odseku šiestej smernice, ktorý je formulovaný takto:

„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 sú 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*].“

Vnútroštátna právna úprava

7 Podľa § 370 ods. 1 daňového zákonníka z roku 1977 (Abgabenordnung 1977, BGB1. 1976 I, s. 613, a 1977 I, s. 269):

„1. Dopúšťa sa trestného činu, za ktorý mu možno uložiť trest odňatia slobody až do výšky piatich rokov alebo peňažný trest každý, kto

(1) daňovým orgánom… predkladá nepresné alebo neúplné vyhlásenia o relevantných skutočnostiach na účely zdanenia,

…

a znižuje tak svoje daňové zaťaženie alebo získava pre seba alebo pre tretie osoby neoprávnené daňové výhody.“

8 Podľa vnútroštátneho súdu § 370 daňového zákonníka zavádza trestnosť prostredníctvom odkazu, pretože samo osebe nestanovuje skutkovú podstatu trestného činu. Je doplnený ustanoveniami hmotného daňového práva, ktoré definujú skutočnosti relevantné na účely zdanenia a podmienky splatnosti dane. Splatnosť dane je preto podmienkou na to, aby bol podvod trestný.

9 Podľa § 1 ods. 1 zákona o dani z obratu z roku 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999, BGB1. 1999 I, s. 1270, ďalej len „UStG“) nemeckej DPH v zásade podliehajú dodávky tovaru a poskytnutie služieb za protihodnotu uskutočnené v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

10 Podľa § 4 bodu 1 písm. b) UStG, ktorý preberá článok 28c A písm. a) šiestej smernice, plnenia upravené v § 1 ods. 1 bode 1 UStG sú v prípade dodávok v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH.

11 § 6 a ods. 1 UStG znie:

„O dodávku v rámci Spoločenstva [§ 4 bod 1 písm. b)] ide vtedy, ak spĺňa tieto podmienky:

1. podnikateľ alebo nadobúdateľ prepravoval alebo odosielal predmet dodávky na iné územie v rámci Spoločenstva;

2. nadobúdateľ je

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

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

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

a

3. na nadobudnutie predmetu dodávky sa z hľadiska nadobúdateľa v inom členskom štáte vzťahuje právna úprava v oblasti dane z obratu.

…“

12 Podľa § 6a ods. 3 UStG musí podnikateľ preukázať, že sú podmienky stanovené v odsekoch 1 a 2 tohto § splnené. Spolkový minister financií môže so súhlasom Bundesratu právnym predpisom určiť spôsob, akým podnikateľ túto skutočnosť preukáže.

13 Podľa § 18a ods. 1 UStG má podnikateľ rezident, ktorý uskutočňuje dodávky v rámci Spoločenstva, ktoré sú oslobodené od dane, povinnosť zaslať Bundeszentralamtu für Steuern (nemecký Ústredný spolkový daňový úrad) priznanie obsahujúce najmä identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa. Toto priznanie je základom pre dohľad nad obchodom s tovarom v rámci Spoločenstva, pretože zaznamenáva údaje, ktoré sa prípadne poskytujú vnútroštátnym orgánom v rámci systému výmeny informácií o DPH.

14 Podľa § 18b UStG musí podnikateľ priznať daňovému orgánu základ dane zo svojich dodávok v rámci Spoločenstva. V súlade s § 10 ods. 1 druhou vetou UStG základ dane z dodávky v rámci Spoločenstva je obvykle čistá suma, ktorú príjemca plnenia platí podnikateľovi. Podnikateľ priznaním podľa tohto § 18b oznamuje daňovému orgánu, že uskutočnené dodávky sú oslobodené od dane podľa § 4 bodu 1 písm. b) a § 6a UStG, takže podnikateľ nie je povinný platiť DPH za tieto dodávky.

15 Povinnosti v oblasti dokazovania podnikateľa, ktorý dodávku v rámci Spoločenstva vykonáva, bližšie spresňuje vykonávacie nariadenie k dani z obratu z roku 1999 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999 I, s. 1308, ďalej len „UStDV“).

16 Podľa § 17a UStDV podnikateľ musí na jednu stranu formou listinných dôkazov preukázať, že predmet dodávky bol prepravený alebo odoslaný na iné územie v rámci Únie („listinný dôkaz“). Na druhú stranu podľa § 17c UStDV musí z účtovného hľadiska preukázať existenciu podmienok oslobodenia od dane, vrátane uvedenia identifikačného čísla pre DPH nadobúdateľa („účtovný dôkaz“).

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

17 Portugalský štátny príslušník R. bol konateľom nemeckej spoločnosti, ktorá obchodovala s luxusnými automobilmi. Zo skutkových zistení uvedených v uznesení vnútroštátneho súdu vyplýva, že od roku 2001 jeho predaje presahovali 500 vozidiel ročne. Kupujúcimi boli väčšinou obchodníci s automobilmi usadení v Portugalsku.

18 Od roku 2002 pán R. opakovane manipuloval s účtovnými dokumentmi tak, že zatajil totožnosť skutočných kupujúcich vozidiel, aby obchodníci usadení v Portugalskej republike mohli uskutočniť podvod na DPH v tomto členskom štáte. To mu umožnilo predávať vozidlá za výhodnejšiu cenu a dosahovať tak značné zisky.

19 Táto manipulácia s účtovnými dokladmi spočívala v tom, že použil falošné faktúry vystavené v mene fiktívnych kupujúcich ako príjemcov dodávok. Na týchto faktúrach bolo vo všetkých prípadoch uvedené meno obchodnej spoločnosti údajného kupujúceho, jeho identifikačné číslo pre DPH, označenie vozidla, ktoré bolo v skutočnosti dodané inému nadobúdateľovi, kúpna cena, ako aj označenie „dodávka v rámci Spoločenstva oslobodená od dane podľa § 6a UStG“, čím vzbudzoval presvedčenie, že DPH bude zaplatená v Portugalsku. Fiktívnymi kupujúcimi boli skutočné podniky usadené v Portugalsku, z ktorých niektoré vedeli o použití svojho obchodného mena na takéto účely, zatiaľ čo iné o tom vôbec nevedeli.

20 Skutoční kupujúci opätovne predali vozidlá konečným súkromným kupujúcim v Portugalsku bez toho, aby portugalským daňovým orgánom uviedli existenciu predchádzajúceho nadobudnutia v rámci Spoločenstva a bez toho, aby zaplatili DPH splatné pri takomto nadobudnutí. Utajenie skutočných obchodných vzťahov posilnili aj ďalšie opatrenia. Pokiaľ bol k dátumu dodávky známy konečný nadobúdateľ, pán R. nechal

vystaviť nákladný list CMR v jeho mene. Vystavil tak novú fiktívnu faktúru, na ktorej bolo meno konečného nadobúdateľa s označením „režim zdanenia ziskového rozpätia podľa § 25a UStG“, ktoré nezodpovedalo skutočnosti a ktoré sa uplatňovalo na ojazdené vozidlá.

21 Spoločnosť, v ktorej bol pán R. konateľom, tak počas rokov 2002 a 2003 predala a dodala viac ako 1 100 vozidiel za približne 19 miliónov eur. V daňových priznaniach podaných v týchto dvoch rokoch pán R. predmetné plnenia uviedol ako oslobodené dodávky v rámci Spoločenstva a v „súhrnných“ vyhláseniach zaslaných Bundeszentralamtu für Steuern označil ako zmluvné strany fiktívnych kupujúcich, ktorí boli uvedení vo faktúrach, aby skutoční kupujúci nemohli byť v Portugalsku identifikovaní prostredníctvom systému výmeny daňových informácií na území Únie.

22 Po začatí trestného konania bol pán R. 30. januára 2008 vzatý do vyšetrovacej väzby. Uznesením zo 17. septembra 2008 ho Landgericht Mannheim (regionálny súd v Mannheime) odsúdil za dva daňové podvody, v ktorých sa vyhol plateniu DPH vo výške viac ako 1 milión eur v roku 2002 a viac ako 1,5 milióna v roku 2003, na trest odňatia slobody v celkovej dĺžke tri roky. Tento súd sa domnieva, že fiktívne dodávky tovarov, ktoré boli určené do Portugalska, nie sú dodávkami v rámci Spoločenstva podľa článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice. Úmyselné zneužitie pravidiel práva Únie totiž odôvodňuje, aby sa nepripustilo oslobodenie od dane v Nemecku. Pán R. si tým, že nevybral nemecké DPH z týchto plnení, neodviedol ho daňovým úradom a neuviedol ho vo svojich ročných daňových priznaniach, nesplnil svoje povinnosti, a spáchal tak trestný čin daňového podvodu.

23 Pán R. podal na vnútroštátny súd proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“. Podľa neho Landgericht Mannheim nesprávne kvalifikoval dotknuté plnenia, pretože vozidlá boli skutočne dodané podnikateľom v Portugalsku, a z toho dôvodu

išlo o dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené od dane. Nemecké príjmy z DPH neboli v žiadnom okamihu ohrozené, pretože DPH bola splatná v krajine určenia, teda v Portugalsku. Skutočnosť, že uvedená daň nebola v Portugalsku uhradená, nie je relevantná.

24 Bundesgerichtshof (nemecký Spolkový súdny dvor) uvádza v návrhu na začatie prejudiciálneho konania svoj názor, podľa ktorého článok 28c A písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že daňové výhody, spojené obvykle s plnením, sa musia zamietnuť akejkoľvek strane, ktorá uskutočňuje takéto plnenia s cieľom daňového podvodu v prípade, ak zdaniteľná osoba má vedomosť o zneužití alebo podvode a podieľa sa na ňom. Vyplýva to jednak zo zákazu zneužitia, ktorý stanovuje právo Únie a ktorý sa uplatňuje na DPH, ako aj zo štruktúry a rozsahu tohto ustanovenia a cieľov šiestej smernice.

25 Tento súd tvrdí, že nikdy nemal pochybnosti o výklade šiestej smernice, keďže judikatúra Súdneho dvora je v tomto zmysle dostatočne jasná, a v dvoch podobných prípadoch aj odmietol priznať oslobodenie od dane dodávkam v rámci Spoločenstva.

26 Zo spisu však vyplýva, že v rámci paralelného daňového konania týkajúceho sa pána R., ktorého predmetom boli tie isté skutkové okolnosti, Finanzgericht Baden Württemberg (finančný súd v Badensku-Württembergu) vo svojom uznesení z 11. marca 2009 vyjadril určité pochybnosti v súvislosti s výkladom Bundesgerichtshofu, pokiaľ ide o zamietnutie priznať oslobodenie od dane, a nariadil odklad výkonu daňových výmerov DPH adresovaných pánovi R. Finanzgericht Baden Württemberg sa domnieva, že zákaz zneužívajúcich konaní podľa práva Spoločenstva sa neuplatňuje, pretože sporné plnenia sa dajú vysvetliť inými faktormi než vôľou získať daňové

výhody. Navyše je názor Bundesgerichtshofu v rozpore so zásadami neutrality a teritoriality DPH.

27 Vzhľadom na tento odlišný názor nemeckých súdov sa Bundesgerichtshof domnieva, že treba položiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania. Pán R. by mohol byť oslobodený v trestnom konaní, ak by sa dotknuté dodávky mali považovať za dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené od dane podľa článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice. V takom prípade účasť nemeckého podnikateľa na daňovom podvode v Portugalsku nemožno sankcionovať na základe nemeckého daňového trestného práva, a to vzhľadom na neexistenciu záruky reciprocity začať trestné konanie. Nepravdivé vyhlásenia o nadobúdateľovi by neboli trestné činy, ale len správne priestupky, za ktoré možno uložiť pokutu až do výšky 5 000 eur.

28 Za týchto okolností Bundesgerichtshof rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 28c A písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH sa musí zamietnuť v prípade, ak ide o dodávku tovaru v zmysle tohto ustanovenia, ku ktorej síce došlo, ale vzhľadom na objektívne skutočnosti sa tiež preukázalo, že predajca, ktorý je zdaniteľnou osobou

a) vedel, že touto dodávkou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, alebo

b) prijal opatrenia, aby zatajil skutočnú totožnosť nadobúdateľa, s cieľom umožniť tomuto nadobúdateľovi alebo tretím osobám spáchať podvod v súvislosti s DPH?“

O prejudiciálnej otázke

O prípustnosti

29 Pán R. spochybňuje prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania z dvoch dôvodov. Po prvé tvrdí, že vnútroštátny súd predložil skutkové okolnosti prejednávanej veci nesprávne v rozsahu, v akom sa domnieval, že ojazdené vozidlá boli predané „fiktívnym podnikom" alebo „zatajeným kupcom", zatiaľ čo išlo o skutočné dodávky uskutočnené v prospech skutočných hospodárskych subjektov a išlo o výnosné dodávky zodpovedajúce trhovým podmienkam. V rozsahu, v akom prejudiciálna otázka nemá žiadny vzťah so skutkovými okolnosťami alebo s predmetom tohto sporu, a neodpovedá tak na objektívnu potrebu jeho riešenia, je táto prejudiciálna otázka neprípustná.

30 Po druhé pán R. sa domnieva, že položená otázka má hypotetický charakter z dôvodu, že smernica nemôže mať priamy účinok na trestné konanie. V tejto súvislosti sa odvoláva na rozsudky z 8. októbra 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Zb. s. 3969); z 12. decembra 1996, X (C-74/95 a C-129/95, Zb. s. I-6609, bod 23), ako aj z 3. mája 2005, Berlusconi a i. (C-387/02, C-391/02 a C-403/02, Zb. s. I-3565, bod 73 a nasl.). Podľa neho výklad, ktorý vnútroštátny súd chce vyvodiť zo šiestej smernice, neobjasní príslušné platné ustanovenia v nemeckom práve. Nemecké ústavné právo, najmä zásada zákonnosti v trestných veciach, by tak obmedzilo výklad, ktorý by bol v súlade so šiestou smernicou, ak by mal viesť k odsúdeniu v trestnom konaní vo veci samej.

31 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa článku 267 ZFEÚ prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý vec prejednáva a ktorý musí prevziať zodpovednosť za rozhodnutie sporu, aby s prihliadnutím na osobitosti konkrétneho prípadu posúdil

potrebu prejudiciálneho rozhodnutia na vydanie svojho rozhodnutia, ako aj relevantnosť otázok položených Súdnemu dvoru. Preto v prípade, že sa položené otázky týkajú výkladu a/alebo platnosti práva Únie, je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 15. decembra 1995, Bosman, C-415/93, Zb. s. I-4921, bod 59; z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 37, ako aj z 26. októbra 2010, Schmelz, C-97/09, Zb. s. I-10465, bod 28).

32 Súdny dvor môže odmietnuť návrh podaný vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (pozri rozsudky z 5. decembra 2006, Cipolla a i., C-94/04 a C-202/04, Zb. s. I-11421, bod 25; z 18. marca 2010, Alassini a i., C-317/08 až C-320/08, Zb. s. I-2213, bod 26, ako aj Schmelz, už citovaný, bod 29).

33 To však nie je prípad tejto veci. Vnútroštátny súd predložil Súdnemu dvoru skutkové a právne okolnosti so zjavným vzťahom s predmetom sporu vo veci samej, ako aj dôvody, ktoré ho viedli k názoru, že výklad článku 28c A písm. a) šiestej smernice je potrebný na jeho rozhodnutie.

34 Návrh na začatie prejudiciálneho konania preto treba považovať za prípustný.

O veci samej

35 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 28c A písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, na základe ktorých k dodávke tovaru do iného členského štátu naozaj došlo, ale pri tejto príležitosti dodávateľ utajil totožnosť nadobúdateľa s cieľom umožniť mu vyhnúť sa plateniu DPH z dôvodu príslušného nadobudnutia v rámci Spoločenstva, sa má oslobodenie od tejto dane pri takejto dodávke v rámci Spoločenstva zamietnuť.

36 Na to, aby sa mohlo odpovedať na túto otázku, je potrebné najprv pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužívaniam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 71).

37 Dodávky v rámci Spoločenstva sú oslobodené od dane podľa článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice, ustanovenia, ktoré je súčasťou prechodnej úpravy zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi obsiahnutej v hlave XVIa tejto smernice, ktorej cieľom je prenesenie daňového príjmu na členský štát, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaného tovaru (pozri rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 36; Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 22; Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 22, ako aj z 22. apríla 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, Zb. s. I-3581, bod 30).

38 V tejto súvislosti mechanizmus vytvorený touto prechodnou úpravou sa skladá na jednej strane z oslobodenia v členskom štáte odoslania dodávky zakladajúcej zaslanie alebo dopravu v rámci Spoločenstva, doplnené právom na odpočet alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe v tomto členskom štáte, a na druhej strane zdanenie

členským štátom určenia, kde došlo k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva. Tento mechanizmus tak zabezpečuje jasné vymedzenie daňovej nezávislosti dotknutých členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227, body 30 a 40).

39 Okrem toho rovnako ako ďalšie pojmy, ktoré vymedzujú plnenia zdaniteľné na základe šiestej smernice (pozri 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 (rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 38).

40 Pokiaľ ide o dodávky v rámci Spoločenstva, z článku 28c A písm. a) prvého odseku najmä vyplýva, že do tohto pojmu patria a sú za podmienok, že členské štáty stanovia na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení uvedených ďalej v texte a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu, oslobodené dodávky tovaru odoslaného alebo prepraveného predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet mimo územia členského štátu, 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, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

41 Súdny dvor toto ustanovenie vyložil v tom zmysle, že k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania (pozri rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 42, ako aj Twoh International, už citovaný, bod 23).

42 Súdny dvor rovnako uviedol, že sa zdá byť ťažké, aby sa daňové orgány z dôvodu zrušenia kontrol na hraniciach medzi členskými štátmi presvedčili, či tovar fyzicky opustil alebo neopustil územie uvedeného členského štátu. Na základe tejto skutočnosti vnútroštátne daňové orgány uskutočňujú takéto overovanie predovšetkým na základe dôkazov a vyhlásení poskytnutých zdaniteľnými osobami (rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 44, ako aj Twoh International, už citovaný, bod 24).

43 Pokiaľ ide o dôkazy, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné predložiť, aby im mohlo byť priznané oslobodenie od DPH, je nutné konštatovať, že žiadne ustanovenie šiestej smernice sa priamo tejto otázky netýka a táto otázka, ako to aj vyplýva z prvej časti prvej vety článku 28c A šiestej smernice, patrí do právomoci členských štátov (pozri rozsudok Collée, už citovaný, bod 24).

44 V súlade s uvedeným ustanovením preto na jednu stranu prináleží členským štátom stanoviť podmienky, za akých sú na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie týchto oslobodení, ako aj na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu oslobodené dodávky tovaru v rámci Spoločenstva.

45 Pri výkone svojich právomocí však členské štáty musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Spoločenstva, akou sú aj zásady právnej istoty, proporcionality a ochrany legitímnej dôvery (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 48; z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, body 29 a 30, ako aj z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Zb. s. I-771, bod 18). Pokiaľ ide najmä o zásadu proporcionality, Súdny dvor už rozhodol, že v súlade s touto zásadou opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať, nemôžu ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení správneho vyberania dane a predchádzaniu podvodom (pozri

najmä rozsudok z 29. júla 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 26).

46 Na druhú stranu z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na získanie oslobodenia od dane podľa článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že podmienky oslobodenia stanovené na uplatnenie tohto ustanovenia, vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu, boli splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok Twoh International, už citovaný, bod 26).

47 Z vnútroštátneho uznesenia vyplýva, že v prejednávanej veci pán R. uplatňoval svoje právo na oslobodenie od DPH za takých okolností, že dodávaný tovar skutočne opustil nemecké územie, ale faktúry a dokumenty, ktoré predložil daňovej správe ako dôkazy o dodávkach v rámci Spoločenstva, úmyselne obsahovali vecné nesprávnosti. Podľa vnútroštátneho súdu pán R. totiž vo faktúrach zatajil totožnosť skutočných kupujúcich vozidiel, aby im umožnil vyhnúť sa plateniu DPH splatnej na základe nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočneného v Portugalsku.

48 V tejto súvislosti predloženie falošných faktúr alebo falošných dokumentov, ako aj akákoľvek iná manipulácia s dôkazmi môžu brániť správnemu vyberaniu dane a následne správnemu fungovaniu spoločného systému DPH. Takáto činnosť je o to závažnejšia, ak sa uskutočňuje v rámci prechodnej úpravy zdaňovania dodávok v rámci Spoločenstva, ktorá funguje, ako to bolo uvedené aj v bode 42 tohto rozsudku, na základe dôkazov predložených zdaniteľnou osobou.

49 Právo Únie tak nebráni, aby členské štáty považovali predloženie nepravdivých faktúr za daňový podvod a odmietli v takom prípade poskytnúť oslobodenie (pozri v tomto zmysle rozsudok Schmeink & Cofreth a Strobel, už citovaný, bod 62, ako aj uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, bod 30).

50 Zamietnutie oslobodenia od dane v prípade nedodržania povinnosti stanovenej vnútroštátnym právom, v tomto prípade povinnosti uviesť totožnosť nadobúdateľa, ktorému je dodávka v rámci Spoločenstva určená, zavádza odstrašujúci účinok, ktorého cieľom je zabezpečiť účinnosť tejto povinnosti a predchádzať podvodom a daňovým únikom (pozri analogicky, pokiaľ ide o čiastočné zníženie oslobodenia od DPH, rozsudok, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, už citovaný, bod 28).

51 Z toho vyplýva, že za podmienok, akými sú podmienky v prejednávanej veci, členský štát odoslania dodávky v rámci Spoločenstva môže odmietnuť uplatnenie oslobodenia od dane na základe právomoci, ktorá mu prináleží podľa prvej časti prvej vety článku 28c A šiestej smernice a na zabezpečenie cieľa správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu.

52 Pokiaľ však ide o jednotlivé prípady, v ktorých sú vážne dôvody domnievať sa, že nadobudnutie v rámci Spoločenstva zodpovedajúce dotknutému dodaniu by sa mohlo vyhnúť plateniu DPH v členskom štáte určenia, a to napriek vzájomnej pomoci a správnej spolupráci medzi daňovými orgánmi dotknutých členských štátov, je členský štát odoslania v zásade povinný odmietnuť oslobodenie od dane v prospech dodávateľa tovaru a donútiť ho zaplatiť dane *a posteriori*, aby sa zabránilo tomu, že toto dodanie nebude zdanené. V súlade so základnou zásadou spoločného systému DPH sa totiž táto daň uplatňuje na všetky plnenia výroby a distribúcie po odpočítaní DPH, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu (pozri najmä

uznesenie Transport Service, už citované, body 20 a 21; rozsudky Optigen a i., už citovaný, bod 54, ako aj Collée, už citovaný, bod 22).

53 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, treba uviesť, že nebráni tomu, aby dodávateľ, ktorý sa zúčastňuje na podvode, bol povinný zaplatiť *a posteriori* DPH z dodávky v rámci Spoločenstva, ktorú vykonal, ak jeho účasť na podvode je určujúcim prvkom, ktorý treba zohľadniť pri skúmaní proporcionality vnútroštátneho opatrenia.

54 Okrem toho konštatovanie v bode 51 tohto rozsudku nie je spochybnené ani zásadami daňovej neutrality alebo právnej istoty, ani zásadou ochrany legitímnej dôvery. Týchto zásad sa totiž nemôže dovolávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH.

55 Z vyššie uvedeného vyplýva, že na prejudiciálnu otázku sa má odpovedať tak, že za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, na základe ktorých k dodávke tovaru v rámci Spoločenstva naozaj došlo, ale pri tejto príležitosti dodávateľ utajil totožnosť skutočného nadobúdateľa s cieľom umožniť mu vyhnúť sa plateniu DPH, môže členský štát odoslania dodávky v rámci Spoločenstva odmietnuť uplatnenie oslobodenia od dane na túto dodávku na základe právomoci, ktorá mu prináleží podľa prvej časti prvej vety článku 28c A šiestej smernice.

O trovách

56 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 (veľká komora) rozhodol takto:

Za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, na základe ktorých k dodávke tovaru v rámci Spoločenstva naozaj došlo, ale pri tejto príležitosti dodávateľ utajil totožnosť skutočného nadobúdateľa s cieľom umožniť mu vyhnúť sa plateniu dane z pridanej hodnoty, môže členský štát odoslania dodávky v rámci Spoločenstva odmietnuť uplatnenie oslobodenia od dane na túto dodávku na základe právomoci, ktorá mu prináleží podľa prvej časti prvej vety článku 28c A 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 2000/65/ES zo 17. októbra 2000.

Podpisy