ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 27. septembra 2007 *

Vo veci C-146/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 10. februára 2005 a doručený Súdnemu dvoru 1. apríla 2005, ktorý súvisí s konaním:

Albert Collée, univerzálny právny nástupca Collée KG,

proti

Finanzamt Limburg an der Lahn,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (spravodajca) a A. Ó Caoimh,

* Jazyk konania: nemčina.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. júna 2006,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pán Collée, univerzálny právny nástupca Collée KG, v zastúpení: M. Preisinger, Steuerberater,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a F. Huschens, ako aj v zastúpení: C. Schulze-Bahr, splnomocnení zástupcovia,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci M. Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 11. januára 2007,

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 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania, ktorého účastníkmi sú pán Collée, univerzálny právny nástupca Collée KG (ďalej len „Collée“), a Finanzamt Limburg an der Lahn (ďalej len „Finanzamt“) a ktoré sa týka odmietnutia Finanzamt priznať oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) na dodávku v rámci Spoločenstva vykonanú v priebehu účtovného roku 1994.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa článku 2 šiestej smernice podlieha DPH dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

4 Šiesta smernica obsahuje hlavu XVIa s nadpisom „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“, ktorá bola zavedená smernicou Rady 91/680.

5 Právo na oslobodenie dodávok tovarov v rámci Spoločenstva sa uvádza v článku 28c A písm. a) 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, uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5 a článku 28a ods. 5 písm. a), expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar 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.

…“

6 Článok 22 šiestej smernice v jeho znení vyplývajúcom z článku 28h tej istej smernice stanovuje formality, ktoré má splniť platiteľ DPH. Stanovuje najmä:

„…

2. a) Každá zdaniteľná osoba bude udržiavať účty dostatočne podrobné pre daň z pridanej hodnoty, aby mohli byť použité a prehliadnuté daňovou autoritou [daňovým orgánom — *neoficiálny preklad*].

…

3. a) Každá zdaniteľná osoba musí vydať faktúru, alebo iný dokument slúžiaci ako faktúra s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré dodala alebo poskytla inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe. Každá zdaniteľná osoba musí taktiež vydať faktúru alebo dokument slúžiaci ako faktúra s ohľadom na dodávky tovaru referovaného v článku 28b B ods. 1 a s ohľadom na tovar dodaný podľa podmienok stanovených v článku 28c A. Zdaniteľná osoba musí udržiavať kópiu každého vydaného dokumentu.

…

4. a) Každá zdaniteľná osoba musí predložiť priznanie k dani do stanoveného časového limitu, určeného členskými štátmi. Tento stanovený časový termín nesmie byť dlhší ako dva mesiace po ukončení každého daňového obdobia. Daňové obdobie sa musí fixovať [stanoviť — *neoficiálny preklad*] každým členským štátom na jeden mesiac, dva mesiace alebo štvrťrok. Členské štáty však môžu stanoviť rozdielne obdobia, za predpokladu, že neprekročia jeden rok.

b) Priznanie k dani musí podávať všetky informácie potrebné pre kalkuláciu dane, ktorá sa stane uplatniteľná [ktorá sa stane splatnou — *neoficiálny*

preklad] a odpočty, ktoré sa majú zahrnúť tam, kde sú uplatniteľné a pokiaľ sa to považuje ako nevyhnutné pre stanovenie základu daňovej povinnosti, celková hodnota transakcií [plnení — *neoficiálny preklad*] ohľadne tejto dane a odpočty a hodnota každej oslobodenej transakcie.

…

8. Členské štáty môžu uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso [pre správny výber — *neoficiálny preklad*] dane a pre prevenciu proti úniku, podmienené požiadavkami rovnakého zaobchádzania domácich transakcií a transakcii uskutočnených [pričom sa však musí rovnako zaobchádzať s vnútroštátnymi plneniami a plneniami uskutočnenými — *neoficiálny preklad*] medzi členskými štátmi a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi členskými krajinami nezadajú vznik formalít spojených s prechodom hraníc."

Vnútroštátna právna úprava

7 Podľa paragrafu 4 ods. 1 písm. b) zákona o dani z obratu z roku 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, ďalej len „UStG") sú dodávky v rámci Spoločenstva, keďže patria medzi plnenia uvádzané v paragrafe 1 ods. 1 bode 1 toho istého zákona, oslobodené od DPH.

8 Paragraf 6a ods. 1 UStG stanovuje, že dodávka v rámci Spoločenstva znamená najmä to, že podnikateľ alebo jeho zákazník prepravuje alebo zasiela predmet dodávky na zvyšok územia Spoločenstva.

9 Podľa paragrafu 6a ods. 3 UStG je to podnikateľ, komu prislúcha preukázať, že podmienky stanovené odsekom 1 toho istého paragrafu sú splnené. Spolkové ministerstvo financií môže so súhlasom Bundesrat určiť formou vyhlášky podmienky, podľa ktorých má podnikateľ predložiť dôkaz o preprave alebo zaslaní tovarov, ktoré sú predmetom dodávky v rámci Spoločenstva.

10 V tejto súvislosti paragraf 17a ods. 1 vykonávacej vyhlášky z roku 1993 týkajúcej sa dane z obratu (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, s. 601) stanovuje, že v prípade dodávok v rámci Spoločenstva musí podnikateľ, na ktorého sa táto vyhláška uplatňuje, dôkazmi preukázať, že on sám alebo nadobúdateľ prepravil alebo zaslal predmet dodávky na zvyšok územia Spoločenstva.

11 Okrem toho podnikateľovi podľa paragrafu 17c ods. 1 predmetnej vykonávacej vyhlášky prislúcha preukázať s pomocou účtovných dokladov, že sú splnené podmienky na oslobodenie od DPH. Toto ustanovenie najmä upresňuje, že „účtovníctvo musí jasne a ľahko overiteľným spôsobom ukazovať“, že podnikateľ spĺňa tieto podmienky.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Obchodná spoločnosť Collée bola materskou spoločnosťou spoločnosti s ručením obmedzeným založenou podľa nemeckého práva (ďalej len „GmbH“), ktorá predávala vozidlá ako schválený koncesionár akciovej spoločnosti A (ďalej len „A-AG“). Na jar 1994 GmbH uzavrela zmluvu o predaji týkajúcu sa 20 predvádzacích vozidiel s belgickým koncesionárom, a to B, ktorý uhradil na účet GmbH kúpnu cenu po odrátaní nákladov a po tom, čo GmbH prijala platbu, prevzal vozidlá z jej sídla svojím vlastným dopravným prostriedkom.

13 GmbH, ktorá mohla z dôvodov územnej exkluzivity požadovať od A-AG províziu iba za predaj zákazníkom so sídlom v jej okolí, sa obrátila na veľkoobchodníka s vozidlami, a to S, ktorý konal ako sprostredkovateľ. Za províziu S formálne kúpil a opätovne predal predvádzacie vozidlá. GmbH vystavila pre S faktúry týkajúce sa tohto fiktívneho predaja s uvedením DPH. S odovzdal GmbH čisté faktúry, ktoré boli následne použité v mene S vo vzťahu k dodávke vozidiel B. Vo svojich daňových priznaniach týkajúcich sa DPH za mesiace júl až september roku 1994 požadoval S vyplatenie dane zaplatenej na vstupe, ktorá mu bola fakturovaná zo strany GmbH.

14 V nadväznosti na osobitnú kontrolu, ktorú v priebehu mesiaca október 1994 vykonal Finanzamt, uvedený orgán odmietol S právo na odpočet z faktúr DPH zaplatenej na vstupe, pretože zistil fiktívnu povahu predaja uzavretého medzi GmbH a S, v rámci ktorého figuroval S iba formálne.

15 Po tom, ako sa obchodná spoločnosť Collée dozvedela o kontrole, upozornila S, že faktúry týkajúce sa mesiacov júl až september roku 1994 sa stali bezpredmetnými, a zrušila 25. novembra 1994 účtovné zápisy, ktoré sa ich týkali, a zaúčtovala tomu zodpovedajúce príjmy na účet „oslobodené dodávky v rámci Spoločenstva“, pričom preniesla plnenie do predbežného daňového priznania DPH za mesiac november roku 1994.

16 Opravným platobným výmerom z 12. februára 1998 týkajúcim sa DPH za rok 1994 Finanzamt zvýšil zdaniteľný obrat obchodnej spoločnosti Collée o sumu zodpovedajúcu kúpnej cene vozidiel dodaných B, ale odmietol pre túto dodávku oslobodenie z dôvodu, že potrebné zápisy neboli vykonané priebežne a bezodkladne po vykonaní predmetného plnenia.

17 Keďže odvolanie proti predmetnému platobnému výmeru bolo zamietnuté, rovnako ako žaloba podaná na Finanzgericht, pán Collée podal opravný prostriedok „Revision“ pred Bundesfinanzhof. Na jeho podporu sa dovoláva existencie účtovných dôkazov týkajúcich sa kúpnej zmluvy, prevodu kúpnej ceny a potvrdenia o prevzatí zo strany B, ktoré boli následne doplnené faktúrami vystavenými zo strany GmbH pre B. Keďže bol pán Collée presvedčený, že tieto obchodné doklady preukazujú existenciu dodávky v rámci Spoločenstva, žiadal opravu predmetného daňového výmeru v smere priznania oslobodenia pre dodávku predvádzacích vozidiel vykonanú na začiatku roku 1994.

18 Vnútroštátny súd poznamenáva, že z judikatúry týkajúcej sa požiadaviek na preukázanie dodávky na vývoz do tretieho štátu, ktorá je tiež uplatniteľná na prípad, ktorý prejednáva, vyplýva, že dôkazy sú neoddeliteľnou súčasťou účtovných dôkazov a že zápisy vyžadované na účely týchto dôkazov musia byť vykonávané priebežne a bezodkladne po vykonaní predmetného plnenia. Keďže zistil, že posledná menovaná podmienka nebola v danom prípade splnená, pýta sa na spôsob, akým je podľa práva Spoločenstva potrebné riešiť konflikt medzi povinnosťou predložiť dôkaz o dodávke v rámci Spoločenstva a zásadou proporcionality.

19 Keďže zastáva názor, že rozhodnutie vo veci, ktorú prejednáva, si vyžaduje výklad šiestej smernice, Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Smie daňový orgán odmietnuť oslobodiť dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybne uskutočnila, s jediným odôvodnením, že zdaniteľná osoba nepredložila na tento účel v potrebnom čase predpísaný účtovný doklad?

2. Závisí odpoveď na túto otázku od toho, či zdaniteľná osoba najprv vedome zatajila uskutočnenie dodávky v rámci Spoločenstva?“

O prejudiciálnych otázkach

20 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice má vykladať tak, že mu odporuje, aby daňový orgán členského štátu odmietol oslobodiť od DPH dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybne uskutočnila, z jediného dôvodu, že dôkaz o takejto dodávke nebol predložený v potrebnom čase. Uvedený vnútroštátny súd sa rovnako pýta, či skutočnosť, že zdaniteľná osoba najprv vedome zatajila uskutočnenie dodávky v rámci Spoločenstva, je v tejto súvislosti relevantná.

21 Na úvod je potrebné pripomenúť, že povinnosť členských štátov oslobodiť dodávky tovarov v rámci Spoločenstva je stanovená článkom 28c A písm. a) prvým odsekom šiestej smernice. Z tohto ustanovenia vyplýva, že členské štáty oslobodia dodávky tovaru, expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar 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, ktorý je odchodovým štátom na expedovanie alebo transport tovaru.

22 Ako výnimka zo základnej zásady, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH, a podľa ktorej sa daň uplatňuje na všetky plnenia výroby alebo distribúcie (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 16; z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 54,

ako aj zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 49), predmetné oslobodenie nachádza svoje odôvodnenie v prechodnom režime DPH uplatniteľnom v obchode v rámci Spoločenstva, v rámci ktorého zdanenie obehu tovaru medzi členskými štátmi spočíva na zásade pridelenia daňového príjmu členskému štátu konečnej spotreby (pozri rozsudok z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 22).

23 Oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva v členskom štáte, ktorý je odchodovým štátom na expedovanie alebo transport tovaru, ktorému zodpovedá nadobudnutie v rámci Spoločenstva zdaňované v členskom štáte príchodu predmetnej expedície alebo transportu, umožňuje vyhnúť sa dvojitému zdaneniu a tým porušeniu zásady daňovej neutrality, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, body 24 a 25).

24 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. Táto smernica vo svojom článku 28c A prvom odseku stanovuje iba to, že členským štátom prislúcha stanoviť podmienky, podľa ktorých oslobodia dodávky tovaru v rámci Spoločenstva (rozsudok Twoh International, už citovaný, bod 25).

25 Samozrejme článok 22 šiestej smernice uvádza určité formálne povinnosti pre zdaniteľné osoby týkajúce sa účtovníctva, fakturovania, daňového priznania, ako aj predloženia rekapitulácie daňovému orgánu. Odsek 8 toho istého článku však udeľuje členským štátom možnosť stanoviť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na stanovenie presného výberu dane a na predchádzanie daňovým únikom.

26 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať v zmysle článku 22 ods. 8 šiestej smernice s cieľom zabezpečiť správne vyrubenie a výber dane a predchádzanie daňovým únikom, nemajú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov (pozri rozsudok z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 52, a uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, bod 29). Tieto opatrenia sa teda nesmú používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného legislatívou Spoločenstva v tejto oblasti (pozri rozsudky z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 59, ako aj z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 92).

27 Nemecká vláda uvádza, že požiadavky týkajúce sa dôkazov a účtovných dokladov spĺňajú zásadu proporcionality, pretože pri dodávke v rámci Spoločenstva nespochybňujú oslobodenie systematicky. Na jednej strane tieto požiadavky spĺňajú cieľ vyslovene stanovený článkom 28c A písm. a) prvým odsekom šiestej smernice, a to správny a jednoduchý výber, ako aj boj proti zneužitiu, na druhej strane sú potrebné na zabezpečenie predchádzania únikom typu „kolotoč“.

28 V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že odmietnutie oslobodenia od DPH vo veci samej podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva z požiadavky nemeckej legislatívy, podľa ktorej je zdaniteľná osoba povinná predložiť dôkaz o dodávke v rámci Spoločenstva dôkazmi a účtovnými dokladmi. Toto odmietnutie je v skutočnosti dôsledkom judikatúry Bundesfinanzhof, podľa ktorej zápisy požadované na účely účtovných dôkazov musia byť vykonávané priebežne a bezodkladne po vykonaní predmetného plnenia, čo je podmienka, ktorá nebola v danom prípade splnená, hoci existencia dodávky v rámci Spoločenstva je jasne preukázaná, ako to okrem iného pripustil aj Finanzamt.

29 Pokiaľ ide v prvom rade o otázku, či daňový orgán môže odmietnuť oslobodiť dodávku v rámci Spoločenstva od DPH z jediného dôvodu, že účtovný doklad o tejto dodávke bol predložený oneskorene, je potrebné konštatovať, že vnútroštátne opatrenie, ktoré v podstate podriaďuje právo na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva rešpektovaním formálnych povinností bez zohľadnenia základných požiadaviek a najmä bez skúmania, či boli tieto povinnosti splnené, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane.

30 Plnenia majú byť zdanené s ohľadom na ich objektívne charakteristiky (pozri najmä rozsudky, Optigen a i., už citovaný, bod 44, ako aj Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 41). Pokiaľ ide o určenie povahy dodávky v rámci Spoločenstva, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak dodávka zodpovedá podmienkam stanoveným v článku 28c A písm. a) prvom odseku šiestej smernice, z takejto dodávky nie je splatná žiadna DPH (uznesenie Transport Service, už citované, body 18 a 19).

31 V dôsledku toho, keďže z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že je nesporné, že dodávka v rámci Spoločenstva bola vykonaná, zásada daňovej neutrality si v konaní vo veci samej vyžaduje, ako to dôvodne uvádza Komisia Európskych spoločenstiev, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté. Nie je to inak ani v prípade, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že základné požiadavky boli splnené. V konaní vo veci samej sa však zdá, že nejde o takýto prípad.

32 Okrem toho je potrebné poznamenať, že požiadavka, podľa ktorej požadované písomnosti musia byť predložené bezodkladne po vykonaní plnenia bez toho, aby v tejto súvislosti bola stanovená presná lehota, porušuje zásadu právnej istoty, ktorá je súčasťou právneho poriadku Spoločenstva a ktorú musia dodržiavať členské štáty pri výkone právomocí, ktoré im zverujú smernice Spoločenstva (pozri rozsudok

z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, bod 29).

33 Je totiž dôležité, ako to správne zdôraznila generálna advokátka v bode 35 svojich návrhov, aby sa zmeny kvalifikácie dodávky v rámci Spoločenstva, ku ktorým došlo po realizácii tohto plnenia, mohli zohľadniť v účtovníctve zdaniteľných osôb. Takéto úpravy sa prípadne môžu ukázať ako potrebné v dôsledku okolností, ktoré vznikli nezávisle od vôle zdaniteľných osôb. Preto plneniu musí byť v prípade neskoršej úpravy účtovníctva priznaná povaha dodávky v rámci Spoločenstva, pokiaľ sú splnené objektívne kritériá, na ktorých sa zakladajú pojmy, ktoré definujú toto plnenie.

34 Pokiaľ ide v druhom rade o otázku, či je skutočnosť, že zdaniteľná osoba najprv zatajila existenciu dodávky v rámci Spoločenstva, relevantná pre odpoveď, ktorá má byť daná vnútroštátnemu súdu, a teda či sa môže oslobodenie od DPH podriadiť dobromyseľnosti zdaniteľnej osoby, je potrebné konštatovať, že odpoveď na túto otázku závisí od existencie nebezpečenstva daňových strát pre predmetný členský štát.

35 Súdny dvor v bode 18 rozsudku z 13. decembra 1989, Genius Holding (C-342/87, Zb. s. 4227), konštatoval, že na zabezpečenie neutrality DPH prislúcha členským štátom stanoviť v ich vnútroštátnom právnom poriadku možnosť opravy akejkoľvek nedôvodne vyfakturovanej dane, pokiaľ vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobromyseľnosť. Súdny dvor však v bodoch 60 a 63 už citovaného rozsudku Schmeink & Cofreth a Strobel upresnil, že ak vystaviteľ faktúry v primeranom čase úplne odstráni nebezpečenstvo straty daňových príjmov, zásada neutrality DPH si vyžaduje, aby nedôvodne vyfakturovaná daň mohla byť upravená bez toho, aby takáto úprava mohla byť podriadená dobromyseľnosti predmetného vystaviteľa (pozri rozsudok zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i., C-78/02 až C-80/02, Zb. s. I-13295, bod 50). Tie isté pravidlá sa uplatňujú rovnako na úpravu účtovníctva s cieľom získania oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva.

36 Vnútroštátnemu súdu teda prislúcha overiť so zohľadnením všetkých relevantných okolností veci, ktorú prejednáva, či omeškanie s predložením účtovného dôkazu mohlo spôsobiť stratu daňových príjmov alebo sťažiť výber DPH.

37 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že za stratu daňových príjmov nemožno považovať nevybratie DPH týkajúcej sa dodávky v rámci Spoločenstva, ktorá bola najprv nesprávne kvalifikovaná ako dodávka vykonaná v rámci územia štátu, ktorá v zásade zakladá výber DPH. V súlade so zásadou daňovej teritoriality takéto príjmy patria členskému štátu miesta konečnej spotreby.

38 Okrem toho vnútroštátnemu súdu prislúcha overiť, či zatajenie dodávky v rámci Spoločenstva a omeškanie, ktoré z toho vyplynulo pri úprave účtovných písomností, ktoré sa jej týkali, nesmerovali k úniku DPH. Podľa ustálenej judikatúry subjekty podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu dovolávať právnych noriem Spoločenstva podvodne alebo obchádzajúc zákon (pozri najmä rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 54). Uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva totiž nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo plnenia, ktoré sú vykonávané s cieľom neoprávnene získať výhody stanovené právom Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 69).

39 Teda v situácii, akou je situácia v konaní vo veci samej, nemôže byť využitie sprostredkovateľa s cieľom získania zmluvných provízií stotožňované s plnením súvisiacim s daňovým únikom, ani so zneužitím predpisov Spoločenstva, pokiaľ je nesporné, že takéto plnenie nebolo vykonané s cieľom získania nenáležitej daňovej výhody.

40 Nakoniec je potrebné zdôrazniť, že právo Spoločenstva nebráni tomu, aby členské štáty za určitých podmienok považovali zatajenie existencie dodávky v rámci Spoločenstva za pokus o únik DPH a uplatňovali v takom prípade pokuty alebo peňažné sankcie podľa ich vnútroštátneho práva (pozri v tomto zmysle rozsudok Schmeink & Cofreth a Strobel, už citovaný, bod 62). Ako to však dôvodne uvádza Komisia, takéto sankcie musia byť vždy proporcionálne závažnosti zneužitia.

41 Preto je na položené otázky potrebné odpovedať, že článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice sa má vykladať tak, že mu odporuje, aby daňový orgán členského štátu odmietol oslobodiť od DPH dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybne uskutočnila, z jediného dôvodu, že dôkaz o takejto dodávke nebol predložený v potrebnom čase.

42 Pri skúmaní práva na oslobodenie od DPH týkajúcej sa takejto dodávky má vnútroštátny súd zohľadniť skutočnosť, že zdaniteľná osoba najprv a vedome zatajila existenciu dodávky v rámci Spoločenstva, iba vtedy, ak existuje nebezpečenstvo straty daňových príjmov a ak toto nebezpečenstvo zdaniteľná osoba úplne neodstránila.

O trovách

43 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 28c A písm. a) prvý odsek 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 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, sa má vykladať tak, že mu odporuje, aby daňový orgán členského štátu odmietol oslobodiť od dane z pridanej hodnoty dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybne uskutočnila, z jediného dôvodu, že dôkaz o takejto dodávke nebol predložený v potrebnom čase.

Pri skúmaní práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty týkajúcej sa takejto dodávky má vnútroštátny súd zohľadniť skutočnosť, že zdaniteľná osoba najprv a vedome zatajila existenciu dodávky v rámci Spoločenstva, iba vtedy, ak existuje nebezpečenstvo straty daňových príjmov a ak toto nebezpečenstvo zdaniteľná osoba úplne neodstránila.

Podpisy