

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

27. září 2012(*)

„Dan – Da z přidané hodnoty – Dodání zboží – Zdanění četných plnění – Odmítnutí priznat osvobození od dan z důvodu neuvedení identifikačního čísla pro DPH poživatele“

Ve věci C-587/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 10. listopadu 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 15. prosince 2010, v řízení

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

proti

Finanzamt Plauen,

za přítomnosti:

Bundesministerium der Finanzen,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, A. Prechal, K. Schieman, L. Bay Larsen a C. Toader, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: A. Impellizzeri, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. března 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Vogtländische Straßen- Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), T. Küffnerem, S. Maunzem a T. Streitem, Rechtsanwälte,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 21. června 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998 (Úř. v. st. L 281, s. 31; Zvl. vyd. 09/01, s. 315, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (dále jen „VSTR“) a Finanzamt Plauen ohledně jeho odmítnutí osvobodit od daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dodání zboží uskutečného dceřinou společností této společnosti.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 4 odst. 1 šesté směrnice definuje pojem „osoby povinné k dani“ takto:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně nebo společně s jinými osobami hospodářské činnosti vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na úhel nebo výsledky této činnosti.“

4 Článek 22 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, stanoví pro poplatníky řadu povinností týkajících se zejména účetnictví, fakturace, daňového přiznání, jakož i souhrnného výkazu, který jsou povinni předložit daňové správě.

5 Článek 22 odst. 1 písm. c) první a třetí odrážka šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, stanoví:

„Členské státy přijmou opatření nezbytná k určení totožnosti prostřednictvím osobního ísla:

– každé osoby povinné k dani s výjimkou osob uvedených v čl. 28a odst. 4, která uskutečňuje v tuzemsku dodání zboží nebo poskytování služeb, z nichž jí vzniká nárok na odpočet [...]

[...]

– každé osoby povinné k dani, která v tuzemsku uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství pro potřeby svých plnění v rámci hospodářských činností, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 2 a prováděny v zahraničí.“

6 Článek 22 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, upřesňuje:

„Každá osoba povinná k dani vystaví fakturu nebo jiný doklad sloužící jako faktura za zboží a služby, které dodala nebo poskytla jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani. Každá osoba povinná k dani rovněž vystaví fakturu [...] v souvislosti s dodáními zboží za podmínek uložených [čl. 28c částí A]. [...]“

7 Článek 22 odst. 3 písm. b) druhý pododstavec šesté směrnice ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h stanoví:

„Faktura musí dále uvádět:

[...]

– u pln?ní uvedených v [?l. 28c ?ásti A písm. a)] identifika?ní ?íslo osoby povinné k dani v tuzemsku a identifika?ní ?íslo po?izovatele v jiném ?lenském stát?,

[...]"

8 ?lánek 22 odst. 8 šesté sm?rnice, ve zn?ní vyplývajícím z jejího ?lánku 28h, stanoví:

„?lenské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními provád?nými osobami povinnými k dani mezi ?lenskými státy, a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.“

9 ?lánek 28a odst. 1 písm. a) první a druhý pododstavec a odst. 3 první pododstavec šesté sm?rnice stanoví:

„P?edm?tem [DPH] je rovn?ž:

a) po?ízení zboží za protipln?ní uvnit? Spole?enství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a p?itom nemá nárok na osvobození od dan? podle ?lánku 24, ani se na ni nevztahuje úprava stanovená v ?l. 8 odst. 1 písm. a) druhé v?t? nebo v ?l. 28b ?ásti B odst. 1.

Odchyln? od prvního pododstavce není p?edm?tem [DPH] po?ízení zboží uvnit? Spole?enství za podmínek stanovených v odstavci 1a osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

[...]

3. ‚Po?ízením zboží uvnit? Spole?enství‘ se rozumí získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl po?izovateli odeslán nebo p?epraven prodávajícím nebo samotným po?izovatelem nebo jejich jménem [na jejich ú?et] do jiného ?lenského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo p?epravováno.“

10 ?lánek 28b ?ást A uvedené sm?rnice up?es?uje:

„1. Za místo po?ízení zboží uvnit? Spole?enství se považuje místo, kde se zboží nachází p?i ukon?ení odesílání nebo p?epravy po?izovateli.

2. Aniž je dot?en odstavec 1, považuje se nicmén? za místo po?ízení zboží uvnit? Spole?enství uvedeného v ?l. 28a odst. 1 písm. a) území ?lenského státu, který vydal identifika?ní ?íslo pro [DPH], pod nímž si po?izovatel zboží po?ídil, neprokáže-li po?izovatel, že toto po?ízení bylo p?edm?tem dan? podle odstavce 1.

Je-li však toto po?ízení p?edm?tem dan? podle odstavce 1 v ?lenském stát? ur?ení zásilky ?i p?epravy zboží poté, co bylo zdan?no podle prvního pododstavce, základ dan? se p?im??en? sníží v ?lenském stát?, který vydal identifika?ní ?íslo pro [DPH], pod nímž si po?izovatel zboží po?ídil.

[...]"

11 ?lánek 28c ?ást A písm. a) první pododstavec šesté sm?rnice stanoví:

„Aniž jsou dot?eny ostatní p?edpisy Spole?enství a za podmínku, které samy stanoví k zajištění správného a jednozna?ného uplat?ování níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem nebo zneužití da?ového režimu, osvobodí ?lenské státy od dan?:

a) dodání zboží, jak je vymezeno v ?lánku 5, které bylo odesláno nebo p?epraveno prodávajícím nebo jeho jménem [na jeho ú?et], pop?ípad? po?izovatelem nebo jeho jménem [na jeho ú?et], z tuzemska [mimo území], jak je vymezeno v ?lánku 3, avšak uvnit? Spole?enství, a uskute?né pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném ?lenském stát? než v tom, kde se p?eprava nebo odeslání zboží za?aly uskute??ovat.“

N?mecké právo

12 Ustanovení § 6a zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“) vymezuje dodání uvnit? Spole?enství takto:

„1. O dodání uvnit? Spole?enství [§ 4 bod 1 písm. b)] se jedná, pokud dodání spl?uje následující podmínky:

1) podnikatel nebo po?izovatel p?epravil nebo odeslal p?edm?t dodání do jiné oblasti Spole?enství;

2) po?izovatelem je

a) podnikatel, který nabyl p?edm?t dodání pro sv?j podnik;

b) právnická osoba, která není podnikatelem nebo která nenabyla p?edm?t dodání pro sv?j podnik, nebo

c) v p?ípad? dodání nového vozidla rovn?ž jakýkoliv jiný po?izovatel

a

3) na po?ízení p?edm?tu dodání se u po?izovatele v jiném ?lenském stát? vztahují právní p?edpisy v oblasti dan? z obratu.

[...]

3. Podnikateli náleží, aby prokázal, že jsou spln?ny podmínky stanovené v odst. 1 a 2. [...]“

13 Ustanovení § 17c odst. 1 provád?cího na?ízení k dani z obratu (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) ukládá dodavateli následující povinnosti:

„V p?ípad? dodání uvnit? Spole?enství (§ 6a odst. 1 a 2 [UStG]) musí podnikatel, na kterého se toto na?ízení vztahuje, ú?etními doklady prokázat, že byly spln?ny podmínky pro osvobození od dan?, a to v?etn? uvedení identifika?ního ?ísla pro DPH po?izovatele. Z ú?etnictví musí jasn? a snadno ov??itelným zp?sobem vyplývat, že tyto podmínky byly spln?ny.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

14 V listopadu 1998 prodala dce?iná spole?nost VSTR se sídlem v N?mecku dv? drti?ky

kamene společnosti Atlantic International Trading Co. (dále jen „Atlantic“) se sídlem ve Spojených státech. Společnost Atlantic měla pobočku v Portugalsku, ale nebyla registrována pro účely DPH v žádném členském státě.

15 Dceřiná společnost VSTR požádala společnost Atlantic o sdělení jejího identifikačního čísla pro DPH. Tato společnost jí odpověděla, že dotčené zboží dál prodala podniku se sídlem ve Finsku, jehož identifikační číslo pro DPH jí sdělila a tato dceřiná společnost jej ověřila.

16 Toto zboží bylo následně převzato přepravním podnikem pověřeným společností Atlantic v sídle dceřiné společnosti VSTR a odvezeno nejprve pozemní cestou do Lübecku (Německo) a poté lodí do Finska.

17 Dceřiná společnost VSTR vystavila společnosti Atlantic za dodání drtiček kamene fakturu bez DPH a na fakturu uvedla identifikační číslo pro DPH finského podniku, jemuž bylo toto zboží dále prodáno.

18 Finanzamt Plauen nicméně usoudil, že dodání mezi dceřinou společností VSTR a společností Atlantic nemohlo být osvobozeno od DPH, protože dceřiná společnost VSTR neposkytla společnosti Atlantic identifikační číslo pro DPH.

19 Sächsisches Finanzgericht, který vč projednával v prvním stupni, zamítl žalobu na neplatnost podanou společností VSTR proti tomuto rozhodnutí Finanzamt Plauen.

20 Společnost VSTR poté podala opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof, přičemž tvrdila, že důvod k odmítnutí osvobození od DPH uplatňovaný Finanzamt Plauen je v rozporu se šestou směrnicí. Finanzamt Plauen naopak tvrdí, že členské státy mohou, aniž poruší unijní právo, podřídit osvobození dodání uvnitř Společenství podmínce, že pořizovatel má v členském státě identifikační číslo pro DPH.

21 Bundesfinanzhof konstatuje, že plnění dotčené v povodním řízení vedlo ke dvěma po sobě následujícím dodáním, prvním od dceřiné společnosti VSTR společnosti Atlantic, druhému od společnosti Atlantic finskému podniku.

22 Má za to, že první dodání mohlo být osvobozeno od DPH jako dodání uvnitř Společenství za podmínky, že zejména v souladu s § 6a odst. 1 první větou bodem 3 UStG pořízení zboží pořizovatelem skutečně bylo předmětem daně ve Finsku. Domnívá se, že taková podmínka by mohla znamenat, že pořizovatel skutečně má identifikační číslo pro DPH v členském státě určení, aby správa tohoto členského státu mohla toto plnění podřídit DPH.

23 Bundesfinanzhof má za to, že osvobození od DPH by mohlo být odmítnuto podle § 17c odst. 1 první větou prováděcího nařízení k dani z obrátu, jenž dodavateli ukládá, aby předložil úřední důkaz o identifikačním čísle pro DPH pořizovatele.

24 Upřesňuje, že aťkoliv čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice výslovně nevyžaduje, že pořizovatel k tomu, aby dodání uvnitř Společenství bylo osvobozeno od DPH, musí vykonávat činnost pod samostatným identifikačním číslem pro DPH, takový požadavek by však mohl vyplývat z podmínky stanovené v uvedeném ustanovení, aby tento pořizovatel byl „osobu povinnou k dani [...], která jedná jako taková, v [jiném] členském státě“. Kromě toho se táže, zda tato podmínka, s přihlédnutím k čl. 22 odst. 8 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, a k čl. 28c část A písm. a) prvnímu pododstavci této směrnice, neopravňuje členské státy, aby uložily dodavateli takový způsob dokazování, zejména pokud stejný jako ve věci v povodním řízení není pořizovatel se sídlem ve třetím státě registrován v žádném členském státě a kromě toho dodavatel neprokázal, že pořizovatel podal daňové přiznání o pořízení uvnitř

Společenství u daňové správy.

25 Předkládající soud se rovněž táže, zda povinnost poskytnout identifikační číslo pro DPH by nemohla být odvodněna vazbou mezi osvobozením dodání uvnitř Společenství a zdaněním pořízení uvnitř Společenství, která je stanovena šestou směrnicí a je zakotvena v judikatuře Soudního dvora.

26 Bundesfinanzhof tedy přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Umožňuje šestá směrnice [...], aby členské státy považovaly dodání uvnitř Společenství za osvobozené od daně pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani předloží úřední doklad identifikačního čísla pro [DPH] pořizovatele?

2) Má pro odpověď na uvedenou otázku význam otázka:

– zda je pořizovatel podnikatelem se sídlem ve třetím státě, který sice předem dodání odeslal v rámci etezového plnění z jednoho členského státu do druhého, ale není v žádném členském státě registrován k dani z prodané hodnoty

– a zda osoba povinná k dani prokázala, že pořizovatel odevzdal daňové přiznání v souvislosti s pořízením zboží uvnitř Společenství?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

27 Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice, jenž osvobozuje od DPH dodání uvnitř Společenství, je součástí přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy, obsažené v hlavě XVIa této směrnice, jejímž cílem je předílení daňového příjmu členskému státu, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží (viz zejména rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R, C-285/09, Sb. rozh. s. I-12605, bod 37).

28 Mechanismus vytvořený touto přechodnou úpravou spoívá jednak v osvobození dodání vedoucího k odeslání nebo přepravě uvnitř Společenství od daně členským státem odeslání – doplněným nárokem na odpotet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu v tomto členském státě, jednak ve zdanění pořízení uvnitř Společenství členským státem určení. Zajišuje tak jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států (v tomto smyslu viz zejména výše uvedený rozsudek R, bod 38) a umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy zajistit daňovou neutralitu, která je vlastní společnému systému DPH (viz zejména rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 25, jakož i Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 23).

29 Pokud jde o podmínky, za nichž plnění může být kvalifikováno jako dodání uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, z judikatury vyplývá, že pod tento pojem spadá a je tudíž osvobozeno od DPH dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo na jeho účet, popřípadě pořizovatelem nebo na jeho účet, mimo území členského státu, avšak uvnitř Unie, a uskutečně pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečovat (viz zejména výše uvedený rozsudek R, bod 40).

30 Kromě podmínek týkajících se postavení osoby povinné k dani, převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníkem a fyzického umístění zboží z jednoho členského státu do druhého tak

nemže být požadována žádná další podmínka, aby bylo možné kvalifikovat operaci jako dodání nebo pořízení zboží uvnitř Společenství (viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 70), přičemž se upesuje, že pojem dodání zboží uvnitř Společenství i pojem pořízení zboží uvnitř Společenství mají objektivní povahu a použijí se bez ohledu na úhel nebo výsledky dotčených plnění (viz zejména výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 38).

31 Ažkoli se otázky položené předkládajícím soudem týkají postavení pořizovatele jakožto osoby povinné k dani, Soudní dvůr nicméně považuje za nezbytné, aby předkládajícímu soudu rovněž poskytl vodítko ohledně podmínky týkající se přepravy. Jelikož se spor v povodním řízení týká plnění, v němž bylo prodané zboží předem dvěma po sobě následujícími dodáními, ale jediné přepravy uvnitř Společenství, kvalifikace prvního dodání mezi dceřinou společností VSTR a společností Atlantic jako dodání uvnitř Společenství, které by mohlo být na základě této skutečnosti osvobozeno od DPH podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, závisí na otázce, zda, jak napovídá předkládací rozhodnutí, tato přeprava může být skutečně přičtena pouze tomuto prvnímu dodání (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, bod 45, a ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Sb. rozh. s. I-13335, bod 21).

32 Odpověď na tuto otázku závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností projednávané věci (viz výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 27), a zejména určení okamžiku, kdy byla na konečného příjemce převedena pravomoc nakládat se zbožím jako vlastník (viz výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, body 31 až 35). V případě, že se druhý převod pravomoci nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, by totiž již nebylo možno tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 33).

33 Ve věci v povodním řízení by tak dodání od dceřiné společnosti VSTR společností Atlantic nepředstavovalo dodání uvnitř Společenství osvobozené od DPH na základě čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice v případě, že by ke druhému převodu vlastnictví dotčeného zboží, ze společnosti Atlantic na finský podnik, došlo před tím, než se uskutečnila přeprava tohoto zboží do Finska.

34 Pokud jde o okolnosti posouzení, které by mohly být zohledněny, Soudní dvůr již rozhodl, že když první pořizovatel nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník na území finského státu prvního dodání, projevív svůj záměr přepravit toto zboží do jiného finského státu a předloží své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným finským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v finském státě určení přepravy uvnitř Společenství (viz výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, body 44 a 45).

35 Soudní dvůr však také upesnil, že tak tomu není, pokud byl dodavatel uskutečňující první dodání po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele tímto pořizovatelem informován o skutečnosti, že zboží bylo předtím, než opustilo finský stát dodání, dále prodáno jiné osobě povinné k dani (výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 36).

36 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že skutečnosti v povodním řízení podle všeho zčásti odpovídaly posledně uvedenému případu, neboť společnost Atlantic dceřiné společnosti VSTR před přepravou dotčeného zboží do Finska údajně upesnila, že toto zboží již bylo dále prodáno finskému podniku, jehož identifikační číslo pro DPH jí sdělila.

37 Tyto okolnosti však nejsou takové povahy, aby samy o sobě prokázaly, že k převodu práva nakládat s dotčeným zbožím jako vlastník na finský podnik došlo před jeho přepravou do Finska a náleží vnitrostátnímu soudu, aby posoudil, zda tomu tak bylo či nikoliv s přihlédnutím ke všem

okolnostem v projednávání v?ci.

38 Z toho vyplývá, že v rozsahu, v němž by dodání, které je předmětem povodního řízení, mohlo představovat dodání uvnitř Společenství, je třeba odpovědět na dvě položené otázky.

Ke dvěma položeným otázkám

39 Podstatou dvou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda je třeba čl. 28 část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice vykládat tak, že nebrání tomu, aby daňová správa členského státu podívala osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH tomu, aby dodavatel předal identifikační číslo pro DPH pořizovatele. Předkládající soud rovněž žádá Soudní dvůr, aby upřesnil, zda skutečnost, že pořizovatel má sídlo ve třetím státě, aniž je registrován v členském státě, nebo zda skutečnost, že dodavatel prokáže, že pořizovatel podal prohlášení o pořízení uvnitř Společenství, mohou mít vliv na odpověď na tyto otázky.

40 Podmínka stanovená v čl. 28 části A písm. a) prvním pododstavci šesté směrnice, podle níž pořizovatel musí být „osobu povinnou k dani [...], která jedná jako taková, v [jiném] členském státě“, sama o sobě neznámá, že pořizovatel musí vykonávat činnost pod identifikačním číslem pro DPH v rámci daného pořízení zboží.

41 Otázky položené předkládajícím soudem tak musí být chápány tak, že se týkají typů d?kaz?, které mohou být po dodavateli požadovány k prokázání toho, že je v rámci daného plnění splněna podmínka týkající se postavení pořizovatele jakožto osoby povinné k dani.

42 V tomto ohledu Soudní dvůr již rozhodl, že při neexistenci ustanovení k dané problematice v šesté směrnici, jelikož tato směrnice ve svém čl. 28 části A první části v?ty pouze stanoví, že členské státy stanoví podmínky, za nichž osvobodí dodání zboží uvnitř Společenství, spadá otázka, jaké důkazy musí osoby povinné k dani předložit, aby mohly využít osvobození od DPH, do pravomoci členských států (viz zejména výše uvedené rozsudky Collée, bod 24, a R, bod 43).

43 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že dodavateli zboží náleží předložit důkaz, že jsou splněny podmínky použití čl. 28 části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatnění uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu (viz zejména výše uvedený rozsudek R, bod 46).

44 Kromě toho čl. 22 odst. 8 šesté směrnice ve svém znění vyplývajícím z jejího čl. 28h přiznává členským státům právo přijmout opatření, která považují za nezbytná k správnému uložení a výběru daní a k předcházení daňovým únikům, která však zejména nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Collée, bod 26, a R, bod 45). Tato opatření nemohou být tudíž používána způsobem, který by zpochyboval neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH (viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, bod 46, jakož i Collée, bod 26).

45 Podmínkovat v této souvislosti nárok na osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH v podstatě dodržáním formálních povinností, aniž by se zohledňovaly hmotněprávní požadavky, a zejména aniž by se zkoumala otázka, zda tyto požadavky byly splněny, by znamenalo jít nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daní (viz výše uvedený rozsudek Collée, bod 29).

46 Zásada daňové neutrality totiž vyžaduje, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovily určitým formálním

požadavk?m, a jinak je tomu pouze v p?ípad?, kdy má porušení t?chto formálních požadavk? za následek nemožnost p?edložit jednoznačný d?kaz, že hmotn?právním požadavk?m bylo vyhovo (viz výše uvedený rozsudek Collée, bod 31), avšak s tou výhradou, že se dodavatel zboží nepodílel úmysln? na da?ovém úniku, který ohrozil řádné fungování společného systému DPH. V posledn? uvedeném p?ípad? totiž Soudní dv?r rozhodl, že tato osoba se nem?že platn? dovolávat zásady da?ové neutrality (viz výše uvedený rozsudek R, bod 54).

47 Z p?edchozích úvah vyplývá, že členské státy mohou uložit dodavateli zboží, aby poskytl d?kaz o tom, že po?izovatel je osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském stát? než v tom, kde se p?eprava nebo odeslání dot?eného zboží za?aly uskutečovat, za p?edpokladu, že jsou dodrženy obecné právní zásady a zejména požadavek proporcionality.

48 Pokud jde o otázku, zda tyto požadavky jsou spln?ny, když stejn? jako ve v?ci v p?vodním řízení členský stát uloží dodavateli, aby p?edal identifikační číslo pro DPH po?izovatele, nelze zpochybnit, že toto identifikační číslo úzce souvisí s postavením osoby povinné k dani v režimu zavedeném šestou sm?nicí. Článek 22 odst. 1 písm. c) první a třetí odrážka šesté sm?nice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, v této souvislosti ukládá členským stát?m p?ijmout opatření nezbytná k určení totožnosti osoby povinné k dani prostřednictvím osobního čísla.

49 Tento d?kaz však nem?že ve všech p?ípadech záviset výlučn? na p?edložení tohoto čísla, jelikož definice osoby povinné k dani uvedená v čl. 4 odst. 1 šesté sm?nice se týká výlučn? osoby, která na n?jakém místě provádí samostatn? n?kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 tohoto článku, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této činnosti, aniž toto postavení podmiňuje skutečností, že tato osoba vlastní identifikační číslo pro DPH. Z judikatury krom? toho vyplývá, že osoba povinná k dani jedná v tomto postavení, pokud uskutečuje pln?ní v rámci své zdanitelné činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 42).

50 Nelze rovněž vyloučit, že dodavatel z n?jakého důvodu nemá uvedené číslo k dispozici, zejména s ohledem na to, že dodržení této povinnosti dodavatelem závisí na informacích získaných od po?izovatele.

51 A?koliv tak identifikační číslo pro DPH prokazuje da?ový status osoby povinné k dani a usnadňuje da?ovou kontrolu pln?ní, k nimž dochází uvnitř Společenství, jedná se však pouze o formální požadavek, který nem?že zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou spln?ny hmotn?právní podmínky dodání uvnitř Společenství (viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 60).

52 V důsledku toho, a?koliv je od dodavatele legitimní požadovat, aby jednal v dobré ví?e a p?ijal všechna opatření, která po n?m mohou být rozumn? požadována, aby zajistil, že pln?ní, které provádí, jej nepovede k ú?asti na da?ovém úniku (viz výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 38), členské státy by zašly nad rámec opatření, která jsou nezbytná pro správný výběr dan?, kdyby odmítly p?iznat osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH pouze z toho důvodu, že identifikační číslo pro DPH nebylo dodavatelem p?edáno, i když tento dodavatel – v dobré ví?e a po p?ijetí všech opatření, která od n?j lze rozumn? požadovat – toto číslo p?edat nem?že, ale p?edá vedle toho další údaje, které dostatečným způsobem prokazují, že po?izovatel je osobou povinnou k dani, která v rámci dot?eného pln?ní jedná jako taková.

53 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v povodním řízení dodavatel požádal společnost Atlantic o její identifikační číslo a že mu tato společnost, která jej neměla, zaslala identifikační číslo druhého poizovatele. V této souvislosti se jeví, že ani jeden z těchto účastníků nejednal podvodným způsobem. Kromě toho dodání dotčené v povodním řízení se týká zboží, které se ze své povahy jeví určeno k využití v rámci hospodářské činnosti.

54 Skutečnost, že nabyvatel má – stejně jako ve věci v povodním řízení – sídlo ve třetím státě, v zásadě nemůže odvodnit rozdílnou odpověď. Ani přechodná úprava v šesté směrnici týkající se dodání uvnitř Společenství ani judikatura Soudního dvora v této oblasti totiž nerozlišují podle sídla poizovatele.

55 Pokud jde o okolnost, podle níž dodavatel předložil poizovatelovo daňové přiznání týkající se jeho pořízení zboží uvnitř Společenství, je třeba připomenout, jak již bylo rozhodnuto v bodě 30 tohoto rozsudku, že kromě podmínek týkajících se postavení osob povinných k dani, převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníka a fyzického přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého nemůže být požadována žádná další podmínka, aby bylo možné kvalifikovat operaci jako dodání nebo pořízení zboží uvnitř Společenství. K přiznání osvobození podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice tak nelze dodavateli uložit, aby poskytl důkazy týkající se zdanění dotčeného pořízení zboží uvnitř Společenství.

56 Kromě toho takové přiznání nelze samo o sobě považovat za určující důkaz o postavení poizovatele coby osoby povinné k dani a může představovat nanejvýše nepřímý důkaz v tomto ohledu (obdobně viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 71, jakož i rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 37).

57 V důsledku toho ani okolnost, že dodavatel předložil či nepředložil toto daňové přiznání nemůže změnit odpověď na otázky položené předkládacím soudem.

58 S přihlédnutím k předchozímu je tudíž třeba na tyto dvě otázky odpovědět, že čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby daňová správa členského státu podílela osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH tomu, aby dodavatel předal identifikační číslo pro DPH poizovatele, nicméně s touto výhradou, že nárok na toto osvobození nemůže být odepřen pouze z toho důvodu, že tato povinnost nebyla splněna, když tento dodavatel – v dobré víře a po přijetí všech opatření, která od něj lze rozumně požadovat – toto identifikační číslo předat nemůže, ale předá vedle toho další údaje, které dostatečným způsobem prokazují, že poizovatel je osobou povinnou k dani, která v rámci dotčeného plnění jedná jako taková.

K nákladům řízení

59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládacím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby daňová správa členského státu podílela osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH tomu, aby dodavatel předal identifikační číslo pro DPH poizovatele, nicméně s touto výhradou, že nárok na toto osvobození nemůže být odepřen pouze z toho důvodu, že tato

povinnost nebyla splněna, když tento dodavatel – v dobré víře a po přijetí všech opatření, která od něj lze rozumně požadovat – toto identifikační číslo předat nemůže, ale předá vedle toho další údaje, které dostatečným způsobem prokazují, že pořizovatel je osobou povinnou k dani, která v rámci dotčeného plnění jedná jako taková.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.