



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

27. září 2012\*

„Daně — Daň z přidané hodnoty — Dodání zboží — Zdanění řetězových plnění — Odmítnutí přiznat osvobození od daně z důvodu neuvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele“

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. Schiemann, 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. Streittem, Rechtsanwälte,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

\* Jednací jazyk: němčina.

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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998 (Úř. věst. 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 daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dodání zboží uskutečněného 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 některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel 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 čísla:  
— 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 plnění uvedených v [čl. 28c části A písm. a)] identifikační číslo osoby povinné k dani v tuzemsku a identifikační číslo pořizovatele v jiném členském státě,

[...]“

- 8 Článek 22 odst. 8 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, stanoví:

„Členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními prováděnými osobami povinnými k dani mezi členskými státy, a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

- 9 Článek 28a odst. 1 písm. a) první a druhý pododstavec a odst. 3 první pododstavec šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] je rovněž:

- a) pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství 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 přitom nemá nárok na osvobození od daně podle článku 24, ani se na ni nevztahuje úprava stanovená v čl. 8 odst. 1 písm. a) druhé větě nebo v čl. 28b části B odst. 1.

Odchylně od prvního pododstavce není předmětem [DPH] pořízení zboží uvnitř Společenství za podmínek stanovených v odstavci 1a osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

[...]

3. ‚Pořízením zboží uvnitř Společenství‘ se rozumí získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo jejich jménem [na jejich účet] do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno.“

- 10 Článek 28b část A uvedené směrnice upřesňuje:

„1. Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy pořizovateli.

2. Aniz je dotčen odstavec 1, považuje se nicméně za místo pořízení zboží uvnitř Společenství uvedeného v čl. 28a odst. 1 písm. a) území členského státu, který vydal identifikační číslo pro [DPH], pod nímž si pořizovatel zboží pořídil, neprokáže-li pořizovatel, že toto pořízení bylo předmětem daně podle odstavce 1.

Je-li však toto pořízení předmětem daně podle odstavce 1 v členském státě určení zásilky či přepravy zboží poté, co bylo zdaněno podle prvního pododstavce, základ daně se přiměřeně sníží v členském státě, který vydal identifikační číslo pro [DPH], pod nímž si pořizovatel zboží pořídil.

[...]“

- 11 Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, osvobodí členské státy od daně:

- a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem [na jeho účet], popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem [na jeho účet], z tuzemska [mimo území], jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné 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 uskutečňovat.“

#### *Německé právo*

- 12 Ustanovení § 6a zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“) vymezuje dodání uvnitř Společenství takto:

„1. O dodání uvnitř Společenství [§ 4 bod 1 písm. b)] se jedná, pokud dodání splňuje následující podmínky:

- 1) podnikatel nebo pořizovatel přepravil nebo odeslal předmět dodání do jiné oblasti Společenství;
- 2) pořizovatelem je
  - a) podnikatel, který nabyl předmět dodání pro svůj podnik;
  - b) právnická osoba, která není podnikatelem nebo která nenabyla předmět dodání pro svůj podnik, nebo
  - c) v případě dodání nového vozidla rovněž jakýkoliv jiný pořizovatel
- a
- 3) na pořízení předmětu dodání se u pořizovatele v jiném členském státě vztahují právní předpisy v oblasti daně z obratu.

[...]

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

- 13 Ustanovení § 17c odst. 1 prováděcího nařízení k dani z obratu (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) ukládá dodavateli následující povinnosti:

„V případě dodání uvnitř Společenství (§ 6a odst. 1 a 2 [UStG]) musí podnikatel, na kterého se toto nařízení vztahuje, účetními doklady prokázat, že byly splněny podmínky pro osvobození od daně, a to včetně uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele. Z účetnictví musí jasně a snadno ověřitelným způsobem vyplývat, že tyto podmínky byly splněny.“

## Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 14 V listopadu 1998 prodala dceřiná společnost VSTR se sídlem v Německu dvě drtičky 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 faktuře 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 věc 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 původním 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 věty prováděcího nařízení k dani z obratu, jenž dodavateli ukládá, aby předložil účetní důkaz o identifikačním čísle pro DPH pořizovatele.
- 24 Upřesňuje, že ačkoliv 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 stejně jako ve věci v původním 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 odůvodněna 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 účetní důkaz 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 předmět dodání odeslal v rámci řetězového plnění z jednoho členského státu do druhého, ale není v žádném členském státě registrován k dani z přidané 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 přidělení 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 spočívá jednak v osvobození dodání vedoucího k odeslání nebo přepravě uvnitř Společenství od daně členským státem odeslání – doplněným nárokem na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu v tomto členském státě, jednak ve zdanění pořízení uvnitř Společenství členským státem určení. Zajišťuje 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 uskutečněné 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 uskutečňovat (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 přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého tak nemůže 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 upřesňuje, že pojem dodání zboží uvnitř Společenství i pojem pořízení zboží uvnitř Společenství mají objektivní povahu a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky dotčených plnění (viz zejména výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 38).

- 31 Ačkoli 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 původním řízení týká plnění, v němž bylo prodané zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání, 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 překládací 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 původním řízení by tak dodání od dceřiné společnosti VSTR společnosti 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 členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství (viz výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, body 44 a 45).
- 35 Soudní dvůr však také upřesnil, 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 členský 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 původním řízení podle všeho zčásti odpovídaly posledně uvedenému případu, neboť společnost Atlantic dceřiné společnosti VSTR před přepravou dotčeného zboží do Finska údajně upřesnila, 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 projednávané věci.

- 38 Z toho vyplývá, že v rozsahu, v němž by dodání, které je předmětem původního 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 podřídila 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 příznání o pořízení uvnitř Společenství, mohou mít vliv na odpověď na tyto otázky.
- 40 Podmínka stanovená v čl. 28c 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 neznamená, že pořizovatel musí vykonávat činnost pod identifikačním číslem pro DPH v rámci dotčeného pořízení zboží.
- 41 Otázky položené překládajícím soudem tak musí být chápány tak, že se týkají typů důkazů, které mohou být po dodavateli požadovány k prokázání toho, že je v rámci dotčeného 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. 28c části A první části věty 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. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování 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 daně 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 zpochybňoval neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH (viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, bod 46, jakož i Collée, bod 26).
- 45 Podmiňovat v této souvislosti nárok na osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH v podstatě dodržením 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 daně (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 nevyhověly určitým formálním požadavkům, a jinak je tomu pouze v případě, kdy má porušení těchto formálních požadavků za následek nemožnost předložit jednoznačný důkaz, že hmotněprávním požadavkům bylo vyhověno (viz výše uvedený rozsudek Collée, bod 31), avšak s tou výhradou, že se dodavatel zboží nepodílel úmyslně na



daňovém úniku, který ohrozil řádné fungování společného systému DPH. V posledně uvedeném případě totiž Soudní dvůr rozhodl, že tato osoba se nemůže platně dovolávat zásady daňové neutrality (viz výše uvedený rozsudek R, bod 54).

- 47 Z předchozích úvah vyplývá, že členské státy mohou uložit dodavateli zboží, aby poskytl důkaz o tom, že pořizovatel je osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání dotčeného zboží začaly uskutečňovat, za předpokladu, že jsou dodrženy obecné právní zásady a zejména požadavek proporcionality.
- 48 Pokud jde o otázku, zda tyto požadavky jsou splněny, když stejně jako ve věci v původním řízení členský stát uloží dodavateli, aby předal identifikační číslo pro DPH pořizovatele, nelze zpochybnit, že toto identifikační číslo úzce souvisí s postavením osoby povinné k dani v režimu zavedeném šestou směrnicí. Článek 22 odst. 1 písm. c) první a třetí odrážka šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, v této souvislosti ukládá členským státům přijmout opatření nezbytná k určení totožnosti osoby povinné k dani prostřednictvím osobního čísla.
- 49 Tento důkaz však nemůže ve všech případech záviset výlučně na předložení tohoto čísla, jelikož definice osoby povinné k dani uvedená v čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se týká výlučně osoby, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 tohoto článku, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, aniž toto postavení podmiňuje skutečností, že tato osoba vlastní identifikační číslo pro DPH. Z judikatury kromě toho vyplývá, že osoba povinná k dani jedná v tomto postavení, pokud uskutečňuje plnění 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 nějakého důvodu nemá uvedené číslo k dispozici, zejména s ohledem na to, že dodržení této povinnosti dodavatelem závisí na informacích získaných od pořizovatele.
- 51 Ačkoliv tak identifikační číslo pro DPH prokazuje daňový status osoby povinné k dani a usnadňuje daňovou kontrolu plnění, k nimž dochází uvnitř Společenství, jedná se však pouze o formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky dodání uvnitř Společenství (viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 60).
- 52 V důsledku toho, ačkoliv je od dodavatele legitimní požadovat, aby jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém úniku (viz výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 38), členské státy by zašly nad rámec opatření, která jsou nezbytná pro správný výběr daně, kdyby odmítly přiznat osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH pouze z toho důvodu, že identifikační číslo pro DPH nebylo dodavatelem předáno, i když tento dodavatel – v dobré víře a po přijetí všech opatření, která od něj lze rozumně požadovat – toto 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.
- 53 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v původním řízení dodavatel požádal společnost Atlantic o její identifikační číslo a že mu tato společnost, která jej neměla, zaslala identifikační číslo druhého pořizovatele. V této souvislosti se jeví, že ani jeden z těchto účastníků nejednal podvodným způsobem. Kromě toho dodání dotčené v původním 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 původním řízení – sídlo ve třetím státě, v zásadě nemůže odůvodnit rozdílnou odpověď. Ani přechodná úprava v šesté směrnici týkající se dodání uvnitř Společenství ani judikatura Soudního dvora v této oblasti totiž nerozlišují podle sídla pořizovatele.

- 55 Pokud jde o okolnost, podle níž dodavatel předložil pořizovatelovo 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 vlastníkem 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 pořizovatele 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 překládajícím 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 podřídila osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH tomu, aby dodavatel předal identifikační číslo pro DPH pořizovatele, nicméně s tou 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.

### **K nákladům řízení**

- 59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před překládajícím 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 obratu – Společný systém daně z přidané 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 podřídila osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH tomu, aby dodavatel předal identifikační číslo pro DPH pořizovatele, nicméně s tou 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.