



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

20. října 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Šestá směrnice — Článek 28c část A písm. a) a d) — Premístění zboží v rámci Evropské unie — Nárok na osvobození — Nedodržení povinnosti oznámit identifikační číslo přidělené pro účely DPH členským státem určení — Neexistence závažných náznaků existence daňového úniku — Odepření nároku na osvobození — Přípustnost“

Ve věci C-24/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově, Německo) ze dne 4. prosince 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 21. ledna 2015, v řízení

Josef Plöckl

proti

Finanzamt Schrobenhausen,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, E. Juhász, C. Vajda (zpravodaj), K. Jürimäe a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. ledna 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Finanzamt Schrobenhausen K. Ostermeierem, H. Marhofer-Ferlan a D. Schererem,
- za německou vládu T. Henzem, jako zmocněncem,
- za řeckou vládu K. Nasopoulou a S. Lekkou, jako zmocněnkyněmi,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, A. Cunha a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Wasmeierem a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 6. dubna 2016,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 22 odst. 8 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. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) pozměněné směrnicí Rady 2005/92/EHS ze dne 12. prosince 2005 (Úř. věst. 2005, L 345, s. 19) (dále jen „šestá směrnice“) ve znění vyplývajícím z článku 28h šesté směrnice, jakož i čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce a čl. 28c část A písm. d) této směrnice.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Josefem Plöcklem a Finanzamt Schrobenuhausen (finanční úřad ve Schrobenuhausenu, Německo, dále jen „finanční úřad“), jehož předmětem je odmítnutí tohoto úřadu osvobodit od daně z přidané hodnoty (DPH) přemístění vozidla určeného k podnikání J. Plöckla z Německa do Španělska uskutečněné během roku 2006.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice podléhají DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 4 Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 téhož článku, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.
- 5 Článek 5 odst. 1 šesté směrnice definuje pojem „dodání zboží“ jako převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
- 6 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.

[...]“

- 7 Článek 28a odst. 5 šesté směrnice stanoví:

„Následující dodání se považují za dodání zboží uskutečněné za protiplnění:

b) přemístění zboží osobou povinnou k dani z jejího podniku do jiného členského státu.

Za přemístěný do jiného členského státu se považuje: jakýkoliv hmotný majetek odeslaný nebo přepravený osobou povinnou k dani nebo jejím jménem z území vymezeného v článku 3, avšak v rámci Společenství, pro potřeby jejího podniku a za účelem jiného plnění než některého z následujících:

[...]“

- 8 Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice zní následovně:

„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, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, 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.

[...]

- d) dodání zboží ve smyslu čl. 28a odst. 5 písm. b), na které se vztahují [by se vztahovala] výše uvedená osvobození od daně, jestliže [by] se uskutečnila ve prospěch jiné osoby povinné k dani.“

Vnitrostátní právní úprava

- 9 Ustanovení § 3 odst. 1a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „UStG“) stanoví:

„Za dodání zboží uskutečněné za protiplnění se považuje přemístění zboží podniku z tuzemska na jiné území Společenství podnikatelem pro jeho potřeby, s výjimkou použití pouze na přechodnou dobu, a to i když podnikatel zboží do tuzemska dovezl. Podnikatel se považuje za dodavatele.“

- 10 Plněními osvobozenými od daně z obratu jsou podle § 4 bodu 1 písm. b) UStG dodání zboží uvnitř Společenství.

- 11 Ustanovení § 6a UStG definuje dodání zboží uvnitř Společenství mj. následovně:

„[...]

2. Za dodání zboží uvnitř Společenství se považuje také přemístění zboží, které je postaveno naroveň dodání (§ 3 odst. 1a [UStG]).

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

- 12 Ustanovení § 17c odst. 1 a 3 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (prováděcí nařízení k dani z obrátu) ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „UStG“) stanoví:

„1. U dodání zboží uvnitř Společenství (§ 6a odst. 1 a 2 [UStG]) musí podnikatel, na něhož se vztahuje toto nařízení, prokázat prostřednictvím účetního dokladu splnění podmínek osvobození od daně, včetně identifikačního čísla pořizovatele pro účely daně z obrátu. Toto splnění musí jasně vyplývat z účetnictví a být snadno ověřitelné.

[...]

3. V případě přemístění zboží, které je postaveno naroveň dodání (§ 6a odst. 2 [UStG]), uvede podnikatel následující údaje:

[...]

2) adresu a identifikační číslo pro účely daně z obrátu části podniku, která se nachází v jiném členském státě;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 13 V roce 2006 si J. Plöckl, samostatně výdělečně činná osoba, pořídil pro své podnikání motorové vozidlo. Dne 20. října 2006 zaslal toto vozidlo obchodníkovi se sídlem ve Španělsku za účelem jeho prodeje v této zemi. Toto zaslání je doloženo nákladním listem CMR (dodací list vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. července 1978). Dne 11. července 2007 bylo uvedené vozidlo prodáno společnosti se sídlem ve Španělsku.
- 14 Josef Plöckl neuvedl ve svém přiznání za rok 2006 žádný obrat související s touto transakcí. Za rok 2007 vykázal dodání zboží uvedené společnosti uvnitř Společenství osvobozené od DPH.
- 15 V rámci kontroly v místě podnikání byl finanční úřad názoru, že nebyly splněny podmínky pro dodání zboží uvnitř Společenství a že se jednalo o dodání, které mělo být v Německu zdaněno za rok 2007. Finanční úřad tedy vystavil opravný výměr DPH za rok 2007.
- 16 V řízení, jež bylo následně zahájeno před Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově, Německo), uvedený soud konstatoval, že v roce 2007 se již vozidlo dotčené v původním řízení nacházelo ve Španělsku, takže finanční úřad tento opravný daňový výměr zrušil.
- 17 V důsledku tohoto zrušení opravil finanční úřad výši DPH za rok 2006, neboť měl za to, že přemístění vozidla do Španělska v roce 2006 podléhalo DPH a nebylo od této daně osvobozeno, neboť J. Plöckl neoznámil žádné identifikační číslo pro účely DPH, jež by bylo přiděleno ve Španělsku, a nepředložil tedy účetní doklad požadovaný pro účely osvobození od DPH.
- 18 Josef Plöckl podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu. Ten má za to, že nedošlo k dodání zboží uvnitř Společenství z důvodu absence dostatečné časové a věcné vazby mezi odesláním vozidla do Španělska a jeho prodejem v tomto členském státě a přemístění v rámci Společenství uskutečněné v roce 2006 podléhá na základě § 3 odst. 1a UStG DPH.

- 19 Předkládající soud se však zabývá tím, zda by se mělo na uvedené přemístění uplatnit osvobození od DPH. Uvádí, že i když J. Plöckl nepodnikl všechny kroky, které od něj bylo možné rozumně požadovat, aby uvedl identifikační číslo přidělené pro účely DPH členským státem určení, neexistují žádné závažné náznaky toho, že došlo k daňovému úniku, a finanční úřad takový únik vylučuje. Podle předkládajícího soudu se J. Plöckl pouze dopustil právního omylu tím, že vedl v účetnictví transakci přemístění a pozdějšího prodeje jako dodání zboží uvnitř Společenství, a vůči finančnímu úřadu se nedopustil žádného nepravdivého prohlášení.
- 20 V tomto ohledu se předkládající soud odvolává na bod 58 rozsudku ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), z něhož plyne, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH může být podřízeno tomu, aby dodavatel předal identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH, s výhradou, že nárok na toto osvobození nemůže být odepřen pouze z důvodu, že tato povinnost nebyla splněna, když dodavatel v dobré víře a po přijetí všech opatření, která od něj lze rozumně požadovat, toto identifikační číslo předat nemůže, ale předá místo toho další údaje, které dostatečným způsobem prokazují, že pořizovatel je osobou povinnou k dani, která v rámci dotčené transakce jedná jako taková.
- 21 Uvedený soud má za to, že se úvahy zohledněné Soudním dvorem v daném rozsudku uplatní rovněž na takové přemístění v rámci Společenství, jako je přemístění dotčené v původním řízení, a že by z toho bylo možné vyvodit, že osvobození od DPH lze v tomto případě odepřít z důvodu, že J. Plöckl nepřijal všechna opatření, která od něj bylo možné rozumně požadovat, pro uvedení identifikačního čísla přiděleného pro účely DPH členským státem určení.
- 22 Předkládající soud nicméně uvádí, že v bodě 52 uvedeného rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že je legitimní od dodavatele 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. Má tedy za to, že od osoby povinné k dani může být požadováno přijetí opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, jen tehdy, když existují závažné důvody se domnívat, že došlo k daňovému úniku.
- 23 Předkládající soud má za to, že při neexistenci závažných náznaků daňového úniku osvobození od DPH nelze odepřít, jsou-li splněny věcné hmotněprávní podmínky tohoto osvobození, jak je tomu ve věci, která mu byla předložena, neboť předložení identifikačního čísla pro účely DPH takovou podmínkou není. Za takových okolností by toto odepření bylo v rozporu se zásadami daňové neutrality a proporcionality.
- 24 Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově) se proto rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Dovolují čl. 22 odst. 8 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, čl. 28c část A písm. a) první pododstavec a čl. 28c část A písm. d) uvedené směrnice členským státům odepřít osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně (zde: přemístění v rámci Společenství), pokud dodavatel sice nepřijal veškerá opatření, která od něj lze rozumně požadovat s ohledem na formální požadavky kladené na uvedení identifikačního čísla pro účely DPH, ale neexistují žádné závažné důvody se domnívat, že došlo k daňovému úniku, zboží bylo přemístěno do jiného členského státu a jsou splněny také ostatní podmínky pro osvobození od daně?“

K předběžné otázce

- 25 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda má být čl. 22 odst. 8 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, čl. 28c část A písm. a) první pododstavec a čl. 28c část A písm. d) uvedené směrnice vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán členského státu původu odmítl, aby bylo přemístění v rámci Společenství osvobozeno od DPH s odůvodněním, že osoba

povinná k dani neoznámila identifikační číslo přidělené pro účely DPH členským státem určení, neexistují-li žádné závažné náznaky existence daňového úniku, dotčené zboží bylo přemístěno do jiného členského státu a byly dodrženy i ostatní podmínky pro osvobození od daně.

- 26 Podle čl. 28a odst. 5 písm. b) prvního pododstavce šesté směrnice se přemístění zboží osobou povinnou k dani z jejího podniku do jiného členského státu, než ve kterém se tento podnik nachází, považuje za dodání zboží uskutečněné za protiplnění. Takové přemístění je tedy podle čl. 2 bodu 1 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice plněním podléhajícím DPH.
- 27 Podmínky, které musí být splněny k tomu, aby transakce mohla být kvalifikována jako přemístění v rámci Společenství ve smyslu čl. 28c části A písm. b) šesté směrnice, jsou stanoveny v druhém pododstavci tohoto ustanovení, podle něhož se za přemístěný do jiného členského státu považuje jakýkoliv hmotný majetek odeslaný nebo přepravený osobou povinnou k dani nebo jejím jménem z území vymezeného v článku 3 uvedené směrnice, avšak v rámci Evropské unie, pro potřeby jejího podniku a za účelem jiného plnění než některého z vyjmenovaných v daném pododstavci.
- 28 Z článku 28c části A písm. d) šesté směrnice plyne, že takové dodání uvnitř Společenství musí být v členském státě původu osvobozeno od DPH, pokud by se na něj vztahovala osvobození stanovená v čl. 28c části A písm. a) až c) šesté směrnice, jestliže by se uskutečnila ve prospěch jiné osoby povinné k dani.
- 29 Z toho plyne, že pro účely osvobození od DPH je přemístění v rámci Společenství, tak jak je upraveno v daném čl. 28a odst. 5 písm. b), postaveno na roveň zejména dodání zboží uvnitř Společenství, jehož osvobození od DPH je upraveno v čl. 28c části A písm. a) prvním pododstavci šesté směrnice. Pokud jde o podmínky pro osvobození takového přemístění v rámci Společenství, ty plynou z posledně uvedeného ustanovení, aniž toto přemístění musí být uskutečněno ve prospěch jiné osoby povinné k dani. Dotčené zboží tedy musí být odesláno nebo přepraveno osobou povinnou k dani nebo jejím jménem z území uvedeného v článku 3 směrnice, avšak v rámci Unie, a tato přeprava musí být uskutečněna pro tutéž osobu povinnou k dani nebo pro právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková v jiném členském státě než v tom, v němž začala přeprava zboží nebo došlo k jeho odeslání.
- 30 Jak dále uvedl generální advokát v bodech 59 až 61 svého stanoviska, k tomu, aby mohlo být takové přemístění osvobozeno od DPH, je třeba splnit i hmotněprávní podmínky přemístění v rámci Společenství, zmíněné v čl. 28a odst. 5 písm. b) druhém pododstavci šesté směrnice a vyjmenované v bodě 27 rozsudku v projednávané věci.
- 31 Je však třeba upřesnit, že přemístění zboží pro potřeby podniku osoby povinné k dani vyžaduje, jak upřesňuje uvedené ustanovení, aby toto přemístění bylo uskutečněno ve prospěch osoby povinné k dani „jednající jako takové“ ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice. V tomto ohledu osoba povinná k dani jedná podle ustálené judikatury v tomto postavení, pokud uskutečňuje plnění v rámci své zdanitelné činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 49, a ze dne 8. listopadu 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 52).
- 32 Podle předkládajícího soudu musí být transakce dotčená v původním řízení považována za přemístění v rámci Společenství ve smyslu čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice. V tomto ohledu daný soud uvádí, že vozidlo pořízené J. Plöcklem bylo určeno pro jeho podnik nacházející se v Německu a následně bylo odesláno do Španělska, aby jej tam mohl nadále používat pro účely svého podnikání.

- 33 Z toho i na základě znění otázky položené předkládajícím soudem plyne, že podmínky pro osvobození přemístění dotčeného v původním řízení od DPH byly splněny. Toto osvobození však bylo finančním úřadem odepřeno z důvodu, že mu J. Plöckl neoznámil identifikační číslo přidělené pro účely DPH Španělským královstvím, tak jak vyžaduje čl. 17c odst. 3 prováděcího nařízení k dani z obratu ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení.
- 34 Ve svém písemném vyjádření má Evropská komise za to, že účelem tohoto požadavku na uvedení identifikačního čísla přiděleného pro účely DPH členským státem určení je, pokud jde o přemístění v rámci Společenství, prokázat, že osoba povinná k dani dotčené zboží přemístila do tohoto členského státu „pro potřeby svého podniku“, což – jak plyne z bodů 30 a 31 tohoto rozsudku – představuje jednu z podmínek osvobození takového přemístění od DPH. Finanční úřad a německá vláda tento cíl uvedeného požadavku na jednání potvrdily. Projednávaná předběžná otázka se tedy týká možných způsobů dokazování a okolností, za nichž může být některý z nich závazně stanoven, za účelem prokázání, že tato podmínka osvobození je splněna.
- 35 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že při neexistenci ustanovení k dané problematice v šesté směrnici, kdy 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 mohou osoby povinné k dani předložit, aby mohly využít osvobození od DPH, do pravomoci členských států (rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 43 a citovaná judikatura). To se vztahuje i na přemístění v rámci Společenství ve smyslu písmene d) tohoto ustanovení.
- 36 Mimoto čl. 22 odst. 8 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h poskytuje členským státům možnost přijmout opatření, která považují za nezbytná k správnému uložení a výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, která však zejména nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Tato opatření nemohou být tudíž používána způsobem, který by zpochybňoval neutralitu DPH, jež je jednou ze základních zásad společného systému DPH (rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 44 a citovaná judikatura).
- 37 Takové vnitrostátní opatření jde nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného uložení a výběru daně, jestliže v podstatě podmiňuje nárok na osvobození od DPH dodržáním formálních povinností, aniž zohledňuje věcné hmotněprávní požadavky, a zejména aniž se zabývá otázkou, zda tyto požadavky byly splněny. Plnění totiž musí být zdaněna s přihlédnutím ke svým objektivním vlastnostem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, body 29 a 30).
- 38 Co se přitom týče objektivních vlastností přemístění v rámci Společenství, z bodu 30 rozsudku v projednávané věci plyne, že pokud přemístění zboží splňuje podmínky stanovené v čl. 28a odst. 5 písm. b) druhém pododstavci šesté směrnice, je toto přemístění od DPH osvobozeno (obdobně viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 30).
- 39 Z toho plyne, že zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (obdobně viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31).
- 40 V tomto ohledu Soudní dvůr v souvislosti s dodáním zboží uvnitř Společenství rozhodl, že povinnost uvést identifikační číslo pořizovatele zboží pro účely DPH představuje ve vztahu k nároku na osvobození od DPH formální požadavek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 51).
- 41 Stejně tak je tomu, co se týče povinnosti předat identifikační číslo přidělené osobě povinné k dani pro účely DPH členským státem určení v souvislosti s přemístěním v rámci Společenství. I když v tomto ohledu je předložení tohoto čísla důkazem, že takové přemístění bylo uskutečněno pro potřeby podniku této osoby povinné k dani, a tedy – jak plyne z bodu 31 rozsudku v projednávané věci – že

uvedená osoba povinná k dani jedná v tomto členském státě jako taková, nemůže prokázání této skutečnosti v žádném případě záviset výlučně na předložení uvedeného identifikačního čísla pro účely DPH. Článek 4 odst. 1 šesté směrnice, který definuje pojem „osoba povinná k dani“, totiž tuto skutečnost nepodmiňuje skutečností, že dotyčná osoba disponuje identifikačním číslem pro účely DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 49). Předání tohoto čísla tudíž nepředstavuje věcnou hmotněprávní podmínku osvobození přemístění v rámci Společenství od DPH.

- 42 Z výše uvedeného vyplývá, že správní orgány členského státu nemohou v zásadě odepřít osvobození od DPH pro přemístění v rámci Společenství pouze proto, že osoba povinná k dani nepředala identifikační číslo pro účely DPH, které jí přidělil členský stát určení.
- 43 Jak nicméně uvedl generální advokát v bodě 81 svého stanoviska, judikatura Soudního dvora uznala dva případy, v nichž může nedodržení formálního požadavku mít za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH.
- 44 Zaprvé zásady daňové neutrality se za účelem osvobození od DPH nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, který ohrozil fungování společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 54, a ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46).
- 45 Předkládající soud však konstatoval, že ve sporu v původním řízení neexistuje žádný závažný náznak existence daňového úniku a že finanční úřad takový únik vyloučil. Tato výjimka z pravidla, podle něhož musí být osvobození od DPH přiznáno, i když není splněna některá formální podmínka, pokud bylo vyhověno věcným hmotněprávním požadavkům, se proto na tento spor nepoužije.
- 46 Zadruhé může nesplnění formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud toto nesplnění má za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění věcných hmotněprávních požadavků (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31, a ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46).
- 47 Ze samotné podmínky, které toto odepření osvobození od DPH podléhá, však plyne, že jakmile mají správní orgány k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určily, že jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, nemohou, co se týče nároku osoby povinné k dani na osvobození, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (obdobně viz rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 40 a citovaná judikatura).
- 48 Jak je přitom uvedeno v bodech 30 a 31 rozsudku v projednávané věci, hmotněprávní podmínky přemístění v rámci Společenství, stanovené v čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice, v podstatě odpovídají hmotněprávním podmínkám pro osvobození takového přemístění od DPH, vyjmenovaným v čl. 28c části A písm. a) uvedené směrnice.
- 49 Proto vzhledem k tomu, že v rámci sporu v původním řízení předkládající soud konstatoval, že dotčenou transakci je třeba považovat za přemístění v rámci Společenství ve smyslu čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice – jak plyne z bodu 32 rozsudku v projednávané věci – i když J. Plöckl nesdělil identifikační číslo přidělené pro účely DPH členským státem určení, je třeba mít za to, že finanční úřad disponoval údaji, které rovněž umožňovaly prokázat, že podmínky pro osvobození tohoto přemístění byly splněny.
- 50 Za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, tedy není relevantní ani jedna ze situací, v nichž mají dle Soudního dvora správní orgány možnost osvobození od DPH odepřít z důvodu nedodržení formálního požadavku.

- 51 Předkládající soud se nicméně odvolává na bod 58 rozsudku ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), v němž Soudní dvůr rozhodl, že čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice nebrání tomu, aby daňová správa členského státu podřídila osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH tomu, aby dodavatel předal identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH, 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 místo toho další údaje, které dostatečným způsobem prokazují, že pořizovatel je osobou povinnou k dani, která v rámci dotčeného plnění jedná jako taková. Předkládající soud se zabývá tím, zda z toho plyne, že osvobození od DPH lze odepřít osobě povinné k dani, která v souvislosti s přemístěním v rámci Společenství nepřijala za účelem předání identifikačního čísla přiděleného pro účely DPH členským státem určení správním orgánům veškerá opatření, která od ní lze rozumně požadovat.
- 52 V rozsudku ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), Soudní dvůr takové obecné pravidlo zakotvit nehodlal.
- 53 Soudní dvůr totiž v bodě 46 uvedeného rozsudku výslovně potvrdil judikaturu, podle níž zásada daňové neutrality s výjimkou obou případů uvedených v bodech 44 a 46 rozsudku v projednávané věci požaduje, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním.
- 54 Mimoto, jak uvedl generální advokát v bodě 111 svého stanoviska, zejména z bodu 52 rozsudku ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), plyne, že konstatování týkající se nemožnosti pro osobu povinnou k dani, která jedná v dobré víře a přijme všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, předat identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH se týká situace, v níž se jedná o to, zda se tato osoba neúčastnila daňového úniku. Soudní dvůr tak rozhodl, že účast dodavatele na takovém úniku může být vyloučena na základě okolnosti, že tento dodavatel jednající v dobré víře, který přijal všechna opatření, která od něj lze rozumně požadovat, nemůže předat identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH.
- 55 Z toho plyne, že za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, kdy byla účast osoby povinné k dani na daňovém úniku každopádně vyloučena, jí nelze osvobození od DPH odepřít z důvodu, že nepřijala všechna opatření, která od ní lze rozumně požadovat pro splnění určité formální povinnosti, a sice předání identifikačního čísla přiděleného pro účely DPH členským státem určení při přemístění v rámci Společenství.
- 56 Před Soudním dvorem nicméně finanční úřad a německá vláda zdůraznily zásadní povahu identifikačního čísla pro účely DPH jakožto kontrolního prvku v rámci rozsáhlého systému zahrnujícího velké množství transakcí uvnitř Společenství.
- 57 Taková úvaha však nemůže učinit z formálního požadavku věcný hmotněprávní požadavek společného systému DPH ani odůvodnit odepření osvobození z důvodu nesplnění formálního požadavku uloženého vnitrostátním právem provádějícím šestou směrnicí.
- 58 I když čl. 22 odst. 8 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h členským státům umožňuje přijmout opatření, která považují za nezbytná k správnému uložení a výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, by totiž takové odepření překračovalo meze toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, jelikož takové porušení vnitrostátního práva lze sankcionovat pokutou přiměřenou jeho závažnosti (obdobně viz rozsudky ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, body 62 a 63, jakož i ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, body 47 a 48).

- 59 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 22 odst. 8 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, čl. 28c část A písm. a) první pododstavec a čl. 28c část A písm. d) uvedené směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán členského státu původu odmítl, aby bylo přemístění v rámci Společenství osvobozeno od DPH s odůvodněním, že osoba povinná k dani neoznámila identifikační číslo přidělené pro účely DPH členským státem určení, neexistují-li žádné vážné náznaky existence daňového úniku, dotčené zboží bylo přemístěno do jiného členského státu a byly dodrženy i ostatní podmínky pro osvobození od daně.

K nákladům řízení

- 60 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím 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 22 odst. 8 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 pozměněné směrnicí Rady 2005/92/EHS ze dne 12. prosince 2005 ve znění vyplývajícím z článku 28h šesté směrnice, jakož i čl. 28c část A písm. a) první pododstavec a čl. 28c část A písm. d) této směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán členského státu původu odmítl, aby bylo přemístění v rámci Společenství osvobozeno od daně z přidané hodnoty s odůvodněním, že osoba povinná k dani neoznámila identifikační číslo přidělené pro účely této daně členským státem určení, neexistují-li žádné vážné náznaky existence daňového úniku, dotčené zboží bylo přemístěno do jiného členského státu a byly dodrženy i ostatní podmínky pro osvobození od daně.

Podpisy.