Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 20. októbra 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty — Šiesta smernica — Článok 28c A písm. a) a d) — Prevod tovaru v rámci Európskej únie — Právo na oslobodenie — Nedodržanie povinnosti predložiť identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom určenia — Neexistencia konkrétnej indície o existencii daňového podvodu — Odmietnutie oslobodenia od dane — Prípustnosť“

Vo veci C-24/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov, Nemecko) zo 4. decembra 2014 a doručený Súdnemu dvoru 21. januára 2015, ktorý súvisí s konaním:

Josef Plöckl

proti

Finanzamt Schrobenhausen,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, sudcovia E. Juhász, C. Vajda (spravodajca), K. Jürimäe a C. Lycourgos,

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. januára 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Finanzamt Schrobenhausen, v zastúpení: K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan a D. Scherer,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,

— grécka vláda, v zastúpení: K. Nasopoulou a S. Lekkou, splnomocnené zástupkyne,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, A. Cunha a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Wasmeier a M. Owsiany-Hornung, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 6. apríla 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 22 ods. 8 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, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2005/92/ES z 12. decembra 2005 (Ú. v. EÚ L 345, 2005, s. 19) (ďalej len „šiesta smernica“), v jeho znení vyplývajúcom z článku 28h šiestej smernice, ako aj článku 28c A písm. a) prvého odseku a článku 28c A písm. d) tejto smernice.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Josefom Plöcklom a Finanzamt Schrobenhausen [Finančný úrad Schrobenhausen, Nemecko (ďalej len „finančný úrad“)] vo veci odmietnutia tohto úradu oslobodiť od dane z pridanej hodnoty (DPH) prevod vozidla patriaceho podniku J. Plöckla z Nemecka do Španielska v priebehu roka 2006.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice podlieha DPH dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

4 V súlade s článkom 4 ods. 1 šiestej smernice sa zdaniteľnou osobou chápe akákoľvek osoba, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2 tohto článku, a to bez ohľadu na účel a výsledky tejto činnosti.

5 Článok 5 ods. 1 šiestej smernice definuje pojem „dodávka tovaru“ ako prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník.

6 Článok 22 ods. 8 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28h stanovuje:

„Členské štáty môžu uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na správne inkaso dane a na prevenciu proti úniku, podmienené požiadavkami rovnosti zaobchádzania domácich transakcií a transakcií uskutočnených medzi členskými štátmi [zdaniteľnými osobami – *neoficiálny preklad*] a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi členskými štátmi nezadajú vznik formalít spojených s prechodom hraníc.

…“

7 Článok 28a ods. 5 šiestej smernice stanovuje:

„Nasledujúce dodania sa považujú za dodania [dodávky sa považujú za dodávky – *neoficiálny preklad*] uskutočnené za protiplnenie:

b) transfer [prevod – *neoficiálny preklad*] tovaru prostredníctvom zdaniteľnej osoby z jej podniku do iného členského štátu.

Nasledujúce [Nasledujúci zaslaný alebo prevedený hmotný majetok – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať ako transferované [ako prevedený do iného členského štátu – *neoficiálny preklad*] prostredníctvom alebo v mene zdaniteľnej osoby mimo teritória definovaného v článku 3, ale v rámci Spoločenstva na účely podniku, ktoré sú iné ako účely nasledujúcich transakcií:

…“

8 Článok 28c A písm. a) prvý odsek a písm. d) šiestej smernice znejú:

„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 je definované v článku 5, expedovaného alebo 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.

…

d) dodávky tovaru v zmysle článku 28a (5) b), na ktorý sa vzťahujú vyššie uvedené oslobodenia od dane, ak sa uskutočnili v prospech inej zdaniteľnej osoby.“

Nemecké právo

9 § 3 ods. 1a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) vo svojom znení účinnom ku dňu skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „UStG“) stanovuje:

„Za dodávku za protihodnotu sa považuje prevod tovaru podniku, ktorý vykonal podnikateľ z vnútroštátneho územia do inej časti územia Spoločenstva, aby tam s ním nakladal, s výnimkou účelu jednoduchého dočasného použitia, aj keď podnikateľ doviezol tovar na vnútroštátne územie krajiny. Podnikateľ sa považuje za dodávateľa.“

10 V súlade s § 4 bodom 1 písm. b) UStG sú dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené.

11 § 6a UStG definuje dodávku v rámci Spoločenstva okrem iného takto:

„…

2. Dodávkou v rámci Spoločenstva je aj prevod tovaru, ktorý sa považuje za dodávku (§ 3 ods. 1a [UStG]).

3. Podnikateľovi prináleží, aby preukázal splnenie podmienok stanovených v odsekoch 1 a 2. …“

12 § 17c ods. 1 a 3 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (vykonávacia vyhláška k dani z obratu) vo svojom znení účinnom ku dňu skutkových okolností vo veci samej stanovuje:

„1. Podnikateľ musí v oblasti pôsobnosti tejto vyhlášky pri dodávkach tovaru v rámci Spoločenstva (§ 6a ods. 1 a 2 [UStG]) z účtovného hľadiska preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane vrátane identifikačného čísla pre daň z obratu nadobúdateľa. Z účtovnej evidencie musí byť jasné a ľahko preskúmateľné, že tieto podmienky boli splnené.

…

3. V prípade prevodu, ktorý sa považuje za dodávku (§ 6a ods. 2 [UStG]), musí podnikateľ uviesť nasledujúce:

…

(2) adresu a identifikačné číslo pre daň z obratu časti podniku nachádzajúcej sa v inom členskom štáte;

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 V priebehu roka 2006 kúpil J. Plöckl ako podnikateľ na účet svojho podniku vozidlo. Dňa 20. októbra 2006 vyviezol toto vozidlo predajcovi so sídlom v Španielsku, aby ho predal v Španielsku. Tento vývoz potvrdzuje nákladný list CMR (náložný list vyhotovený na základe dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave podpísaného 19. mája 1956 v Ženeve, zmeneného a doplneného protokolom z 5. júla 1978). Dňa 11. júla 2007 bolo uvedené vozidlo predané podniku so sídlom v Španielsku.

14 J. Plöckl nedeklaroval žiadny obrat vyplývajúci z tejto transakcie za rok 2006. Za rok 2007 uviedol v daňovom priznaní dodávku v rámci Spoločenstva uvedenému podniku oslobodenú od DPH.

15 V rámci miestnej kontroly zastával finančný úrad názor, že neboli splnené požiadavky na dodanie v rámci Spoločenstva a že išlo o dodanie, ktoré malo byť zdanené v Nemecku za rok 2007. Vydal preto opravný daňový výmer na DPH za rok 2007.

16 V priebehu konania následne začatého na Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov, Nemecko) tento súd zistil, že vozidlo dotknuté vo veci samej sa nachádzalo v Španielsku už v roku 2007, čo viedlo finančný úrad k zrušeniu tohto opravného výmeru.

17 Po tomto zrušení finančný úrad opravil výpočet DPH za rok 2006, pričom dospel k záveru, že prevod vozidla v roku 2006 do Španielska podliehal DPH a nebol od nej oslobodený, keďže J. Plöckl neoznámil identifikačné číslo pre DPH pridelené Španielskom, a teda nepredložil požadovaný účtovný dôkaz na účely oslobodenia od DPH.

18 Proti tomuto rozhodnutiu podal J. Plöckl odvolanie na vnútroštátny súd. Tento súd zastáva na jednej strane názor, že nedošlo k dodávke v rámci Spoločenstva vzhľadom na neexistenciu dostatočnej súvislosti z časového a materiálneho hľadiska medzi vývozom vozidla do Španielska a jeho predajom v tomto členskom štáte a na druhej strane, že prevod v rámci Spoločenstva uskutočnený v priebehu roka 2006 podlieha DPH podľa § 3 ods. 1a UStG.

19 Vnútroštátny súd sa však pýta, či uvedený prevod má byť oslobodený od DPH. Uvádza, že hoci J. Plöckl neprijal všetky primerané opatrenia s cieľom uviesť identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom určenia, neexistujú konkrétne dôvody domnievať sa, že došlo k podvodu a finančný úrad takýto podvod vylučuje. Podľa vnútroštátneho súdu sa J. Plöckl dopustil iba právneho omylu, keď zaúčtoval transakciu prevodu a neskorší predaj ako dodávku v rámci Spoločenstva a finančnému úradu neposkytol nepravdivé informácie.

20 V tomto ohľade vnútroštátny súd odkazuje na bod 58 rozsudku z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), z ktorého vyplýva, že oslobodenie od DPH dodávky v rámci Spoločenstva môže podliehať podmienke, aby dodávateľ predložil identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa,

s výhradou, že nepriznanie tohto oslobodenia nie je odôvodnené iba tým, že táto povinnosť nebola dodržaná v prípade, že dodávateľ v dobrej viere a potom, čo prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť dôvodne požadované, nemôže predložiť toto identifikačné číslo, a okrem neho predloží iné údaje, ktoré môžu dostatočne preukázať, že nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá tak koná v rámci predmetného plnenia.

21 Tento súd sa domnieva, že odôvodnenie Súdneho dvora v tomto rozsudku je tiež uplatniteľné na prevod v rámci Spoločenstva, akým je prevod dotknutý vo veci samej, a že z neho možno vyvodiť, že v predmetnej veci môže byť oslobodenie od DPH odmietnuté z dôvodu, že J. Plöckl neprijal všetky primerané opatrenia s cieľom uviesť identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom určenia.

22 Napriek tomu vnútroštátny súd uvádza, že v bode 52 uvedeného rozsudku Súdny dvor rozhodol, že je legitímne požadovať, aby dodávateľ konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Zastáva teda názor, že od zdaniteľnej osoby možno primerané opatrenia požadovať len vtedy, ak existujú konkrétne dôvody domnievať sa, že došlo k podvodu.

23 V prípade neexistencie konkrétnych dôvodov domnievať sa, že došlo k podvodu, sa vnútroštátny súd domnieva, že oslobodenie od DPH nemožno odmietnuť, keďže materiálne podmienky tohto oslobodenia sú splnené, ako je to v prípade veci, o ktorej rozhoduje, pričom predloženie identifikačného čísla pre DPH nepredstavuje takúto podmienku. Za týchto okolností by bolo toto odmietnutie v rozpore so zásadami daňovej neutrality a proporcionality.

24 Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov) preto rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Umožňujú článok 22 ods. 8 šiestej smernice vo svojom znení vyplývajúcom z jej článku 28h, a článok 28c A písm. a) prvý odsek a článok 28c A písm. d) šiestej smernice členským štátom nepriznať oslobodenie od dane pri dodávke v rámci Spoločenstva (tu: prevod v rámci Spoločenstva), ak dodávateľ síce nesplnil všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť primerane požadované, pokiaľ ide o formálne požiadavky uviesť identifikačné číslo pre DPH, avšak neexistujú konkrétne dôvody sa domnievať, že došlo k podvodu, tovar bol predmetom prevodu do iného členského štátu a sú splnené aj ostatné požiadavky pre oslobodenie od dane?“

O prejudiciálnej otázke

25 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 22 ods. 8 šiestej smernice v jej znení vyplývajúcom z jej článku 28h, ako aj článok 28c A písm. a) prvý odsek a článok 28c A písm. d) šiestej smernice majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby finančný úrad členského štátu pôvodu odmietol oslobodiť od DPH prevod v rámci Spoločenstva z dôvodu, že zdaniteľná osoba neoznámila identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom určenia, ak neexistuje žiadna konkrétna indícia, že by išlo o podvod, tovar bol prevedený do iného členského štátu a ostatné podmienky oslobodenia sú takisto splnené.

26 V súlade s článkom 28a ods. 5 písm. b) prvým pododsekom šiestej smernice sa za dodania uskutočnené za protiplnenie považuje prevod tovaru prostredníctvom zdaniteľnej osoby z jej podniku do iného členského štátu ako je štát, v ktorom má tento podnik sídlo. Takýto prevod teda predstavuje podľa článku 2 bodu 1 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice transakciu podliehajúcu DPH.

27 Podmienky, ktoré sa musia splniť na to, aby transakcia mohla byť považovaná za prevod v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice, sú stanovené v druhom pododseku tohto ustanovenia, podľa ktorého sa bude považovať za prevedený každý hmotný majetok zaslaný alebo

prevedený do iného členského štátu prostredníctvom alebo v mene zdaniteľnej osoby mimo teritória definovaného v článku 3, ale v rámci Európskej únie, na účely podniku, s výnimkou potrieb niektorých transakcií vymenovaných v tomto pododseku.

28 Z článku 28c A písm. d) šiestej smernice vyplýva, že takýto prevod v rámci Spoločenstva musí byť oslobodený od DPH v členskom štáte pôvodu v rozsahu, v akom je oslobodený podľa článku 28c A písm. a) až c) šiestej smernice, ak sa uskutočnil v prospech inej zdaniteľnej osoby.

29 Z toho vyplýva, že na účely oslobodenia od DPH sa prevod v rámci Spoločenstva, ako je dotknutý v tomto článku 28a ods. 5 písm. b), považuje najmä za dodávku v rámci Spoločenstva, ktorej oslobodenie od DPH je upravené v článku 28c A písm. a) prvom odseku šiestej smernice. Pokiaľ ide o podmienky oslobodenia takéhoto prevodu v rámci Spoločenstva, vyplývajú na jednej strane z tohto posledného uvedeného ustanovenia bez toho, aby tento prevod musel byť uskutočnený v prospech inej zdaniteľnej osoby. Dotknutý tovar musí byť preto expedovaný alebo transportovaný prostredníctvom zdaniteľnej osoby alebo v jej mene mimo územia, referovaného v článku 3 tejto smernice, ale v rámci Únie, a tento prevod musí byť uskutočnený v prospech tej istej zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby, pôsobiacej ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru.

30 Na druhej strane, ako uviedol generálny advokát v bodoch 59 až 61 svojich návrhov, vecné požiadavky prevodu v rámci Spoločenstva, ako sú dotknuté článkom 28a ods. 5 písm. b) druhým odsekom šiestej smernice a vymenované v bode 27 tohto rozsudku, musia byť tiež splnené na to, aby bol takýto prevod oslobodený od DPH.

31 Ďalej treba spresniť, že prevedenie tovaru pre potreby podniku zdaniteľnej osoby, ako spresňuje toto ustanovenie, v sebe zahŕňa, že tento prevod sa uskutoční v prospech tejto zdaniteľnej osoby „konajúcej ako takej“ v zmysle článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice. V tomto ohľade z ustálenej judikatúry vyplýva, že zdaniteľná osoba takto koná, ak vykonáva plnenia v rámci svojej zdaniteľnej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 49, a z 8. novembra 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 52).

32 Podľa vnútroštátneho súdu sa transakcia dotknutá vo veci samej musí považovať za prevod v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice. V tomto ohľade tento súd uvádza, že vozidlo, ktoré nadobudol J. Plöckl, bolo pridelené jeho podniku so sídlom v Nemecku a následne vyvezené do Španielska na to, aby ho tam J. Plöckl používal na obchodné účely.

33 Z toho možno vyvodiť, ako vyplýva tiež zo znenia otázky položenej vnútroštátnym súdom, že podmienky oslobodenia prevodu dotknutého vo veci samej od DPH boli splnené. Toto oslobodenie však finančný úrad odmietol z dôvodu, že mu J. Plöckl neoznámil identifikačné číslo pre DPH pridelené Španielskym kráľovstvom, ako to požaduje článok 17c ods. 3 vykonávacej vyhlášky k dani z obratu vo svojom znení účinnom ku dňu skutkových okolností vo veci samej.

34 Európska komisia sa vo svojich písomných pripomienkach domnieva, že táto požiadavka oznámiť identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom určenia má za cieľ, pokiaľ ide o prevod v rámci Spoločenstva, preukázať, že zdaniteľná osoba previedla dotknutý tovar do tohto členského štátu „na účely podniku“, čo predstavuje, ako vyplýva z bodov 30 a 31 tohto rozsudku, podmienku oslobodenia takéhoto prevodu od DPH. Finančný úrad a nemecká vláda potvrdili tento cieľ uvedenej požiadavky na pojednávaní. Predmetná prejudiciálna otázka sa teda týka dôkazných prostriedkov, ktorých predloženie môže byť uložené, a okolností, za ktorých sa tak môže stať, na účely preukázania, že táto podmienka oslobodenia je splnená.

35 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že v prípade neexistencie s tým súvisiaceho ustanovenia v šiestej smernici, ktorá vo svojom článku 28c A prvej časti vety uvádza, že členským štátom prináleží stanoviť podmienky na účely oslobodenia dodávok tovaru v rámci Spoločenstva, patrí otázka dôkazných

prostriedkov, ktoré môže zdaniteľná osoba predložiť na účely získania oslobodenia od DPH, do právomoci členských štátov (rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 42 a citovaná judikatúra). To sa uplatňuje tiež na prevody v rámci Spoločenstva dotknuté v tomto ustanovení v písmene d).

36 Okrem toho článok 22 ods. 8 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28h priznáva členským štátom možnosť prijať opatrenia určené na správny výber DPH a predchádzanie daňovým podvodom, s výhradou najmä skutočnosti, že tieto opatrenia nepôjdu nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov. Tieto opatrenia preto nesmú byť použité tak, že by spochybňovali neutralitu DPH, ktorá je základnou zásadou spoločného systému DPH (rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 44 a citovaná judikatúra).

37 Takéto vnútroštátne opatrenie ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane, ak v podstate podriaďuje právo na oslobodenie od DPH dodržaním formálnych požiadaviek bez zohľadnenia vecných požiadaviek a najmä bez skúmania, či boli tieto povinnosti splnené. Plnenia majú byť totiž zdanené s ohľadom na ich objektívne charakteristiky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, body 29 a 30).

38 Pokiaľ ide o objektívne charakteristiky prevodu v rámci Spoločenstva, z bodu 30 tohto rozsudku vyplýva, že ak prevod tovaru spĺňa požiadavky stanovené v článku 28a ods. 5 písm. b) druhom pododseku šiestej smernice, je tento prevod oslobodený od DPH (pozri analogicky rozsudok z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 30).

39 Z toho vyplýva, že zásada daňovej neutrality si vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené tieto vecné podmienky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté (pozri analogicky rozsudok z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31).

40 V tomto ohľade Súdny dvor v kontexte dodávky v rámci Spoločenstva rozhodol, že povinnosť oznámiť identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa tovaru predstavuje formálnu požiadavku z hľadiska práva na oslobodenie od DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 51).

41 Rovnako to platí, pokiaľ ide o povinnosť zaslať v súvislosti s prevodom v rámci Spoločenstva identifikačné číslo pre DPH zdaniteľnej osoby pridelené členským štátom určenia. V tomto ohľade hoci poskytnutie tohto čísla predstavuje dôkaz, že takýto prevod sa uskutočnil na účely podniku tejto zdaniteľnej osoby a v dôsledku toho, ako vyplýva z bodu 31 tohto rozsudku, že uvedená zdaniteľná osoba koná ako taká v tomto členskom štáte, dôkaz o tomto postavení nemôže v každom prípade závisieť výlučne od poskytnutia uvedeného identifikačného čísla pre DPH. Článok 4 ods. 1 šiestej smernice, ktorý definuje pojem „zdaniteľná osoba“, totiž nepodriaďuje toto postavenie skutočnosti, že dotknutá osoba musí disponovať identifikačným číslom pre DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 49). Predloženie tohto čísla teda nepredstavuje vecnú podmienku na účely oslobodenia prevodu v rámci Spoločenstva od DPH.

42 Z vyššie uvedeného vyplýva, že úrad členského štátu v zásade nemôže odmietnuť oslobodenie prevodu v rámci Spoločenstva od DPH iba z dôvodu, že zdaniteľná osoba nepredložila identifikačné číslo pre DPH, ktoré jej pridelil členský štát určenia.

43 Ako uviedol generálny advokát v bode 81 svojich návrhov, judikatúra Súdneho dvora napriek tomu uznala dva prípady, v ktorých nedodržanie formálnej požiadavky môže spôsobiť stratu práva na oslobodenie od DPH.

44 V prvom rade sa nemôže dovolávať zásady daňovej neutrality na účely oslobodenia od DPH zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 54, a z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46).

45 Vnútroštátny súd však konštatoval, že v spore vo veci samej neexistujú konkrétne indície o daňovom podvode a že finančný úrad takýto podvod vylúčil. Táto výnimka z pravidla, podľa ktorého musí byť oslobodenie od DPH priznané, aj pri nedodržaní formálnej podmienky, ak sú vecné podmienky splnené, preto nie je na tento spor uplatniteľná.

46 V druhom rade môže porušenie formálnej požiadavky viesť k odmietnutiu oslobodenia od DPH vtedy, ak je následkom tohto porušenia nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že vecné požiadavky boli splnené (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31, a z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46).

47 Zo samotnej podmienky, ktorej je toto odmietnutie oslobodenia od DPH podriadené, však vyplýva, že pokiaľ má úrad k dispozícii údaje potrebné na stanovenie, že vecné požiadavky sú splnené, nemôže v súvislosti s právom zdaniteľnej osoby na oslobodenie ukladať dodatočné podmienky, ktorých dôsledkom by mohlo byť také zníženie výkonu tohto práva, až by bol neúčinný (pozri analogicky rozsudok z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 40 a tam citovanú judikatúru).

48 Ako sa uviedlo v bodoch 30 a 31 tohto rozsudku, vecné požiadavky prevodu v rámci Spoločenstva, stanovené v článku 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice, v podstate zodpovedajú materiálnym podmienkam na oslobodenie od DPH takéhoto prevodu, vymenovaným v článku 28c A písm. a) tejto smernice.

49 V dôsledku toho, keďže, ako vyplýva z bodu 32 tohto rozsudku, v rámci sporu vo veci samej, aj keď J. Plöckl neoznámil identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom určenia, vnútroštátny súd konštatoval, že dotknutá transakcia sa musí považovať za prevod v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice, treba konštatovať, že finančný úrad mal k dispozícii údaje umožňujúce dospieť k záveru, že podmienky na oslobodenie tohto prevodu boli splnené.

50 Zdá sa teda, že žiadna z dvoch situácií, v ktorých Súdny dvor uznal možnosť úradu odmietnuť oslobodenie od DPH z dôvodu nedodržania formálnej požiadavky, nie je za okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, uplatniteľná.

51 Vnútroštátny súd však odkazuje na bod 58 rozsudku z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice nebráni tomu, aby daňový úrad členského štátu podriadil oslobodenie od DPH dodávky v rámci Spoločenstva požiadavke, aby dodávateľ predložil identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa, avšak pod podmienkou, že nepriznanie tohto oslobodenia nie je odôvodnené iba tým, že táto povinnosť nebola dodržaná v prípade, že dodávateľ v dobrej viere a potom, čo prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť dôvodne požadované, nemôže predložiť toto identifikačné číslo, a okrem neho predloží iné údaje, ktoré môžu dostatočne preukázať, že nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá tak koná v rámci predmetného plnenia. Vnútroštátny súd sa pýta, či z toho vyplýva, že oslobodenie od DPH možno odmietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá v rámci prevodu v rámci Spoločenstva neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej môžu byť dôvodne požadované, aby úradu zaslala identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom určenia.

52 V rozsudku z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) Súdny dvor nemal v úmysle zaviesť takéto všeobecné pravidlo.

53 Súdny dvor totiž v bode 46 uvedeného rozsudku výslovne potvrdil judikatúru, podľa ktorej s výnimkou dvoch prípadov uvedených v bodoch 44 a 46 predmetného rozsudku zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené vecné požiadavky, hoci určité formality boli zdaniteľnou osobou zanedbané.

54 Okrem toho, ako uviedol generálny advokát v bode 111 svojich návrhov, najmä z bodu 52 rozsudku z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) vyplýva, že konštatovanie týkajúce sa nemožnosti zdaniteľnej osoby, ktorá v dobrej viere prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, predložiť identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa, sa týka situácie, v ktorej sa kladie otázka, či zdaniteľná osoba mala alebo nemala účasť na daňovom podvode. Súdny dvor takto rozhodol, že účasť dodávateľa na takomto podvode mohla byť vylúčená vzhľadom na okolnosť, že tento dodávateľ v dobrej viere a potom, čo prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť primerane požadované, nemohol predložiť identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa.

55 Z toho vyplýva, že za okolností ako vo veci samej, v ktorých účasť zdaniteľnej osoby na daňovom podvode bola v každom prípade vylúčená, jej nemožno odmietnuť oslobodenie od DPH z dôvodu, že neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej môžu byť dôvodne požadované, aby si splnila formálnu povinnosť, a to predloženie identifikačného čísla pre DPH prideleného členským štátom určenia prevodu v rámci Spoločenstva.

56 Pred Súdnym dvorom však finančný úrad a nemecká vláda zdôraznili zásadný význam identifikačného čísla pre DPH ako kontrolného prvku v masovom systéme zahŕňajúcom veľké množstvo transakcií v rámci Spoločenstva.

57 Takéto zistenie napriek tomu nemôže ani zmeniť formálnu požiadavku na vecnú požiadavku v spoločnom systéme DPH, ani odôvodniť odmietnutie oslobodenia z dôvodu nedodržania formálnej požiadavky uloženej vnútroštátnym právom, ktoré preberá šiestu smernicu.

58 Totiž, hoci článok 22 ods. 8 šiestej smernice vo svojom znení vyplývajúcom z jej článku 28h umožňuje členským štátom prijať opatrenia určené na správny výber DPH a predchádzanie daňovým podvodom, takéto odmietnutie oslobodenia by išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, keďže rovnaké porušenie tohto vnútroštátneho práva môže byť potrestané pokutou primeranou jeho závažnosti (pozri analogicky rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, body 62 a 63, ako aj z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, body 47 a 48).

59 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na položenú otázku tak, že článok 22 ods. 8 šiestej smernice v jeho znení vyplývajúcom z jej článku 28h, ako aj článok 28c A písm. a) prvý odsek a článok 28c A písm. d) tejto smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby finančný úrad členského štátu pôvodu odmietol oslobodiť od DPH prevod v rámci Spoločenstva z dôvodu, že zdaniteľná osoba neoznámila identifikačné číslo pre DPH pridelené členským štátom určenia, ak neexistuje žiadna konkrétna indícia, že by išlo o podvod, tovar bol prevedený do iného členského štátu a ostatné podmienky oslobodenia sú takisto splnené.

O trovách

60 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 22 ods. 8 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 2005/92/ES z 12. decembra 2005, v jeho znení vyplývajúcom z článku 28h tejto šiestej smernice, ako aj článok 28c A písm. a) prvý odsek a článok 28c A písm. d) tejto smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby finančný úrad členského štátu pôvodu odmietol oslobodiť od dane z pridanej hodnoty prevod v rámci Spoločenstva z dôvodu, že zdaniteľná osoba neoznámila identifikačné číslo pre túto daň pridelené členským štátom určenia, ak neexistuje žiadna konkrétna indícia, že by išlo o podvod, tovar bol prevedený do iného členského štátu a ostatné podmienky oslobodenia sú takisto splnené.

Podpisy