ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

27. září 2007 *

Ve věci C-146/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 10. února 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 1. dubna 2005, v řízení

Albert Collée, jakožto univerzální právní nástupce Collée KG,

proti

Finanzamt Limburg an der Lahn,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. června 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za A. Collée, jakožto univerzálního právního nástupce Collée KG, M. Preisingerem, Steuerberater,

— za německou vládu M. Lummou a F. Huschensem, jakož i C. Schulze-Bahr, jako zmocněnci,

— za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s M. Massellou Ducci Terim, avvocato dello Stato,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 11. ledna 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce 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 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi A. Collée jakožto univerzálním právním nástupcem Collée KG (dále jen „Collée") a Finanzamt Limburg an der Lahn (dále jen „Finanzamt") ohledně odmítnutí posledně jmenovaného osvobodit od daně z obratu (dále jen „DPH") dodání zboží uvnitř Společenství, uskutečněné během hospodářského roku 1994.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle článku 2 šesté směrnice podléhá DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani.

4 Šestá směrnice obsahuje hlavu XVIa, nazvanou „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“, která do ní byla vložena směrnicí Rady 91/680.

5 Nárok na osvobození dodání zboží uskutečněná uvnitř Společenství je upraven v čl. 28c části A písm. a) prvním pododstavci šesté směrnice, který 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 a čl. 28a odst. 5 písm. a), 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.

[...]“

6 Článek 22 šesté směrnice, ve svém znění vyplývajícím z článku 28h téže směrnice, stanoví formality, které má splnit plátce DPH. Stanoví zejména:

„[...]

2. a) Každá osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k tomu, aby správci daně umožnilo uplatnit a prověřit daň z přidané hodnoty.

[...]

3. a) 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 nebo jiný doklad sloužící jako faktura v souvislosti s dodáními zboží uvedenými v čl. 28b části B odst. 1 a v souvislosti s dodáními zboží za podmínek uložených čl. 28c částí A. Osoba povinná k dani si podrží opisy všech vystavených dokladů.

[...]

4. a) Každá osoba povinná k dani předloží ve lhůtě stanovené členskými státy daňové přiznání. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce jednotlivých zdaňovacích období. Členské státy mohou stanovit zdaňovací období jako měsíční, dvouměsíční nebo čtvrtletní. Členské státy mohou nicméně stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.

b) Daňové přiznání musí obsahovat všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně včetně celkové hodnoty plnění

vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, je-li to vhodné a do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.

[...]

8. 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."

Vnitrostátní právní úprava

7 Na základě § 4 odst. 1 písm. b) zákona z roku 1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, dále jen „UStG") je dodání zboží uvnitř Společenství, spadající pod plnění stanovená v § 1 odst. 1 bodě 1 tohoto zákona, osvobozeno od DPH.

8 Ustanovení § 6a odst. 1 UStG stanoví, že k dodání zboží uvnitř Společenství dochází zejména tehdy, když podnikatel nebo zákazník přepravuje nebo zasílá předmět dodání na jiné území v rámci Společenství.

9 Podle § 6a odst. 3 UStG přísluší podnikateli prokázat, že podmínky stanovené v odstavci 1 téhož paragrafu jsou splněny. Spolkové ministerstvo financí může se souhlasem Bundesrat nařízením stanovit, jakým způsobem má podnikatel předložit důkaz o přepravě nebo odeslání zboží, které bylo dodáno uvnitř Společenství.

10 V tomto ohledu stanoví § 17a odst. 1 prováděcího nařízení z roku 1993 týkající se daně z obratu (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, s. 601), že v případě dodání zboží uvnitř Společenství musí podnikatel, na kterého se toto nařízení vztahuje, předložit důkazy, že on sám nebo pořizovatel přepravil nebo odeslal předmět dodání na jiné území v rámci Společenství.

11 Krom toho musí podnikatel v souladu s § 17c odst. 1 uvedeného prováděcího nařízení prokázat pomocí účetních dokladů, že jsou splněny podmínky osvobození od DPH. Toto ustanovení zejména stanoví, že „z účetnictví musí jasně a snadno ověřitelným způsobem vyplývat", že podnikatel tyto podmínky splnil.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Collée byla mateřskou společností s ručením omezením založenou podle německého práva (dále jen „GmbH"), která prodávala vozidla jakožto autorizovaný prodejce akciové společnosti A (dále jen „A-AG"). Na jaře roku 1994 uzavřela GmbH smlouvu o prodeji 20 předváděcích vozů s belgickým prodejcem B, který převedl na účet GmbH čistou prodejní cenu a poté, co GmbH obdržela platbu, převzal vozidla z jejího sídla s využitím vlastního přepravce.

13 GmbH, která mohla z důvodů uzemní exkluzivity požadovat od A-AG provizi pouze za prodeje zákazníkům se sídlem ve svém okolí, se obrátila na velkoobchodníka s vozidly S, který jednal jako zprostředkovatel. Jako protihodnotu za provizi S formálně koupil a znovu prodal předváděcí vozidla. GmbH vystavila S faktury vztahující se k tomuto fiktivnímu prodeji s uvedením DPH. S předal GmbH nevyplněné faktury, které byly následně použity jménem S ve vztahu k dodání vozidel B. Ve svých přiznáních k DPH za červenec až září roku 1994 požadoval S vyplacení daně zaplacené na vstupu, která mu byla fakturována GmbH.

14 V návaznosti na mimořádnou kontrolu provedenou Finanzamt během října roku 1994 odepřel Finanzamt S nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu z faktur, jelikož zjistil, že prodej mezi GmbH a S měl fiktivní charakter, neboť S v něm vystupoval pouze formálně.

15 Poté, co se Collée dověděla o této kontrole, oznámila společnosti S, že se faktury týkající se měsíců července až září roku 1994 staly bezpředmětnými, zrušila dne 25. listopadu 1994 související účetní záznamy a zaúčtovala odpovídající příjmy na účet „dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně" a zohlednila plnění v předběžném přiznání k DPH za listopad 1994.

16 Opravným daňovým výměrem ze dne 12. února 1998, týkajícím se DPH za rok 1994, zvýšil Finanzamt zdanitelný obrat Collée o částku odpovídající prodejní ceně vozidel dodaných B, ale nepřiznal B osvobození od daně za toto dodání z důvodu, že potřebné záznamy nebyly provedeny průběžně a ihned po uskutečnění dotčeného plnění.

17 Jelikož stížnost proti uvedenému daňovému výměru i žaloba podaná u Finanzgericht byly zamítnuty, A. Collée podal opravný prostředek „Revision" u Bundesfinanzhof. Na podporu této žaloby se dovolává existence účetních dokladů jakožto důkazů týkajících se kupní smlouvy, převodu kupní ceny a potvrzení o převzetí ze strany B, které byly následně doplněny fakturami vystavenými GmbH pro B. Jelikož A. Collée zastával názor, že tyto obchodní listiny mohou prokázat existenci dodání zboží uvnitř Společenství, požádal o opravu uvedeného daňového výměru tak, aby na dodání předváděcích vozů uskutečněné počátkem roku 1994 bylo nahlíženo jako na dodání osvobozené od daně.

18 Předkládající soud poukazuje na to, že z jeho judikatury týkající se požadavků na prokázání dodání na vývoz do třetího státu, která se rovněž uplatní na spor, který projednává, vyplývá, že doklady jsou nedílnou součástí účetního důkazu a že záznamy vyžadované pro účely tohoto důkazu musejí být prováděny průběžně a ihned po uskutečnění dotčeného plnění. Jelikož tento soud zjistil, že tato poslední podmínka nebyla v projednávaném případě splněna, klade si otázku, jakým způsobem je podle práva Společenství třeba řešit konflikt mezi povinností předložit důkaz o dodání zboží uvnitř Společenství a zásadou proporcionality.

19 Maje za to, že řešení sporu, který projednává, vyžaduje výklad šesté směrnice, se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může daňová správa odmítnout osvobození od daně u dodání zboží uvnitř Společenství, ke kterému nepochybně došlo, pouze z důvodu, že osoba povinná k dani včas nepředložila účetní doklad požadovaný k tomuto účelu?

2) Závisí odpověď na tuto otázku na tom, zda osoba povinná k dani nejdříve existenci dodání zboží uvnitř Společenství vědomě zatajila?“

K předběžným otázkám

20 Podstatou 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 brání tomu, aby daňová správa členského státu odmítla osvobodit od DPH dodání zboží uvnitř Společenství, ke kterému skutečně došlo, pouze z důvodu, že důkaz takového dodání zboží nebyl předložen včas. Uvedený soud si taktéž klade otázku, zda je skutečnost, že osoba povinná k dani nejprve vědomě zatajila existenci dodání zboží uvnitř Společenství, v tomto ohledu relevantní.

21 Je třeba bez dalšího připomenout, že povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží uvnitř Společenství je stanovena v čl. 28c části A písm. a) prvním pododstavci šesté směrnice. Z tohoto ustanovení vyplývá, že členské státy osvobodí od daně zboží odeslané nebo přepravené prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, 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.

22 Jako výjimka ze základní zásady, která je vlastní společnému systému DPH a podle níž se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 16; ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh.

s. I-483, bod 54, jakož i ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 49), nachází uvedené osvobození od daně své odůvodnění v přechodné úpravě DPH, která se použije na obchod uvnitř Společenství, v rámci něhož zdanění výměny zboží mezi členskými státy spočívá na zásadě přidělení daňového příjmu členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě (viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 22).

23 Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně v členském státě, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství, kterému odpovídá pořízení zboží uvnitř Společenství zdaňované v členském státě, v němž se končí odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství, umožňuje zamezit dvojímu zdanění a tím porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, body 24 a 25).

24 Pokud jde o důkazy, které jsou osoby povinné k dani povinny předložit, je třeba konstatovat, že žádné ustanovení šesté směrnice se této otázky přímo netýká. Tato směrnice pouze stanoví ve svém čl. 28c části A první části věty, že členské státy mají upravit podmínky, za kterých osvobodí dodání zboží uvnitř Společenství od daně. Nicméně je namístě připomenout, že při výkonu pravomocí, které jim svěřují směrnice Společenství, musejí členské státy respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality (výše uvedený rozsudek Twoh International, bod 25).

25 Článek 22 šesté směrnice sice stanoví určité formální povinnosti pro osoby povinné k dani ohledně účetnictví, fakturace, daňového přiznání, jakož i předložení souhrnného výkazu daňové správě. Odstavec 8 téhož článku však členským státům poskytuje možnost stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům.

26 Z ustálené judikatury však vyplývá, že opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě čl. 22 odst. 8 šesté směrnice k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů (viz rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 52, a usnesení ze dne 3. března 2004, Transport Service, C-395/02, Recueil, s. I-1991, bod 29). Tato opatření tedy nemohou být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedenou právními předpisy Společenství v dané oblasti (viz rozsudky ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Recueil, s. I-6973, bod 59, jakož i ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 92).

27 Německá vláda tvrdí, že požadavky týkající se důkazů prostřednictvím účetních dokladů jsou v souladu se zásadou proporcionality, neboť při dodání zboží uvnitř Společenství nezpochybňují nárok na osvobození od DPH systematicky. Tyto požadavky jednak sledují účel výslovně stanovený v čl. 28c části A písm. a) prvním pododstavci šesté směrnice, tedy řádný a jednoduchý výběr, jakož i boj proti zneužití, a jednak jsou nezbytné pro předcházení podvodům „kolotočového" typu.

28 V tomto ohledu je namístě uvést, že odmítnutí osvobození od DPH ve věci v původním řízení nevyplývá podle předkládacího rozhodnutí z požadavku německé legislativy, podle které je osoba povinná k dani povinna prokázat dodání zboží uvnitř Společenství účetními doklady. Toto odmítnutí je ve skutečnosti důsledkem judikatury Bundesfinanzhof, podle níž záznamy požadované pro účely účetních důkazů musejí být prováděny průběžně a bezprostředně po uskutečnění dotčeného plnění, což je podmínka, která v projednávaném případě nebyla splněna, byť dodání zboží uvnitř Společenství bylo jasně prokázáno, jak ostatně připouští i Finanzamt.

29 Co se zaprvé týče otázky, zda daňová správa může odmítnout osvobodit od DPH dodání zboží uvnitř Společenství pouze z důvodu, že účetní důkaz tohoto dodání byl předložen opožděně, je třeba konstatovat, že vnitrostátní opatření, které v podstatě podmiňuje nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně dodržením formálních povinností, aniž by zohlednilo hmotněprávní požadavky a zejména aniž by se zabývalo otázkou, zda tyto povinnosti byly splněny, jde nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daně.

30 Plnění totiž musejí být zdaněna s přihlédnutím k jejich objektivním vlastnostem (viz zejména výše uvedené rozsudky Optigen a další, bod 44, jakož i Kittel a Recolta Recycling, bod 41). Co se však týče určení, zda se dodání zboží uskutečnilo uvnitř Společenství, vyplývá z judikatury Soudního dvora, že pokud dodání splňuje podmínky stanovené v čl. 28c části A písm. a) prvním pododstavci šesté směrnice, neplatí se z tohoto dodání žádná DPH (výše uvedené usnesení Transport Service, body 18 a 19).

31 Jelikož tedy ve věci v původním řízení z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že k dodání zboží uvnitř Společenství nesporně došlo, požaduje zásada daňové neutrality, jak rovněž právem uplatňuje Komise Evropských společenství, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Jinak by tomu bylo pouze v případě, kdyby porušení těchto formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložit určitý důkaz, že hmotněprávním požadavkům bylo vyhověno. Ve věci v původním řízení se nicméně zdá, že se o takový případ nejedná.

32 Krom toho je namístě poznamenat, že požadavek, podle něhož musejí být požadované písemnosti předloženy bezprostředně po uskutečnění plnění, aniž by však byla v tomto ohledu stanovena přesná lhůta, může zpochybnit zásadu právní jistoty, která je součástí právního řádu Společenství a kterou členské státy musejí respektovat při výkonu pravomocí, které jim svěřují směrnice Společenství (viz

rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 29).

33 Je totiž důležité umožnit, jak právem uvedla generální advokátka v bodě 35 svého stanoviska, aby v účetnictví osoby povinné k dani mohly být zohledněny změny při kvalifikaci dodání zboží jakožto dodání uvnitř Společenství, ke kterým došlo po uskutečnění tohoto plnění. Takové opravy se totiž mohou případně ukázat jako nezbytné v důsledku okolností, které nastaly nezávisle na vůli osob povinných k dani. Proto musí být plnění v případě pozdější úpravy účetnictví přiznána povaha dodání zboží uvnitř Společenství, pokud jsou splněna objektivní kritéria, na nichž se zakládají pojmy, které definují toto plnění.

34 Co se zadruhé týče otázky, zda skutečnost, že osoba povinná k dani nejprve zatajila existenci dodání zboží uvnitř Společenství, je relevantní pro odpověď, která má být dána předkládajícímu soudu, a tedy zda osvobození od DPH může být podmíněno dobrou vírou osoby povinné k dani, je třeba konstatovat, že odpověď na tuto otázku závisí na existenci nebezpečí daňových ztrát pro dotyčný členský stát.

35 Soudní dvůr totiž rozhodl v bodě 18 rozsudku ze dne 13. prosince 1989, Genius Holding (C-342/87, Recueil, s. 4227), že za účelem zajištění neutrality DPH přísluší členským státům, aby stanovily ve svých vnitřních právních řádech možnost opravy jakékoliv neodůvodněně vyúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru. Soudní dvůr nicméně v bodech 60 a 63 výše uvedeného rozsudku Schmeink & Cofreth a Strobel upřesnil, že pokud výstavce faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, vyžaduje zásada neutrality DPH, že neprávem vyúčtovaná daň může být opravena, aniž by taková oprava musela být podmíněna dobrou vírou uvedeného výstavce (viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další, C-78/02 až C-80/02, Recueil, s. I-13295, bod 50). Stejná pravidla se rovněž uplatní na opravu účetnictví za tím účelem, aby bylo dosaženo osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně.

36 Vnitrostátnímu soudu tedy přísluší, aby s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem věci, kterou projednává, ověřil, zda prodlení s předložením účetního důkazu mohlo způsobit ztrátu daňových příjmů nebo ohrozit výběr DPH.

37 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že za ztrátu daňových příjmů nelze považovat nevybrání DPH týkající se dodání zboží uvnitř Společenství, které bylo nejprve neprávem kvalifikováno jako dodání uskutečněné uvnitř země, které by v zásadě vedlo k výběru DPH. V souladu se zásadou daňové teritoriality totiž takové příjmy náležejí členskému státu, ve kterém došlo ke konečné spotřebě.

38 Krom toho přísluší vnitrostátnímu soudu ověřit, zda zatajení plnění uvnitř Společenství a zpoždění, které z toho vyplynulo při opravě účetních písemností, nesměřovala k úniku DPH. Podle ustálené judikatury se totiž procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat práva Společenství (viz zejména výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Stejně tak použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo plnění, která byla uskutečněna s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 69).

39 V situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, přitom nemůže být využití zprostředkovatele za účelem získání smluvní provize ztotožňováno s daňovým podvodem ani se zneužitím norem práva Společenství, pokud není sporné, že takové plnění nebylo uskutečněno s cílem získání neoprávněného daňového prospěchu.

40 Konečně je třeba zdůraznit, že právo Společenství nebrání tomu, aby členské státy za určitých podmínek považovaly zatajení existence plnění uvnitř Společenství za pokus o únik DPH a uplatňovaly v takovém případě pokuty nebo peněžité sankce stanovené jejich vnitrostátním právem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Schmeink & Cofreth a Strobel, bod 62). Nicméně jak právem uplatňuje Komise, takové sankce musí být vždy přiměřené závažnosti zneužití.

41 Na položené otázky je proto třeba odpovědět tak, že čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa členského státu odmítla osvobodit od DPH dodání zboží uvnitř Společenství, ke kterému skutečně došlo, pouze z důvodu, že důkaz takového dodání nebyl předložen včas.

42 Při zkoumání nároku na osvobození od DPH týkajícího se takového dodání může předkládající soud přihlížet ke skutečnosti, že osoba povinná k dani nejprve vědomě zatajila, že došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, pouze tehdy, když existuje nebezpečí ztráty daňových příjmů a když toto nebezpečí nebylo osobou povinnou k dani zcela vyloučeno.

K nákladům řízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (třetí 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 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa členského státu odmítla osvobodit od daně z přidané hodnoty dodání zboží uvnitř Společenství, ke kterému skutečně došlo, pouze z důvodu, že důkaz takového dodání nebyl předložen včas.

Při zkoumání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty týkajícího se takového dodání může předkládající soud přihlížet ke skutečnosti, že osoba povinná k dani nejprve vědomě zatajila, že došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, pouze tehdy, když existuje nebezpečí ztráty daňových příjmů a když toto nebezpečí nebylo osobou povinnou k dani zcela vyloučeno.

Podpisy.