

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PEDRA CRUZ VILLALÓNA

přednesené dne 21. června 2012(1)

Věc C-587/10

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

proti

Finanzamt Plauen

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Německo)]

„Daž z přidané hodnoty – Dodání uvnitř Společenství – Přetřová plnění – Odmítnutí přiznat osvobození od daně z důvodu neuvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele“

I – Úvod

1. Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) pokládá v této věci Soudnímu dvoru několik otázek týkajících se výkladu směrnice 77/388/EHS(2), které vyvstaly ve sporu o legalitu rozhodnutí, jímž německé daňové orgány odmítly dodavateli povinnému k dani přiznat osvobození od daně podle čl. 28c části A písm. a) uvedené směrnice pro dodání zboží uvnitř Společenství.
2. Projednávaná věc je zvláštní tím, že sporné dodání bylo součástí přetřového plnění sestávajícího ze dvou po sobě následujících prodejů a z jediné přepravy uvnitř Společenství. Odmítnutí přiznat osvobození od daně bylo odvodněno tím, že první dodavatel, německý podnik, neuvedl identifikační číslo pro DPH podniku Spojených států, který zboží nabyt, nýbrž až identifikační číslo druhého pořizovatele tohoto zboží, jímž byl finský podnik.
3. Soudní dvůr má díky projednávané věci možnost dále rozvinout svou rozsáhlou judikaturu v oblasti osvobození dodávek zboží uvnitř Společenství od daně a upřesnit rozsah pravomocí, které náleží čl. 28c část A šesté směrnice přiznává členským státům k tomu, aby stanovily podmínky nezbytné k zajištění „správného a jednoznačného uplatnění“ osvobození od daně a s cílem „zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu“.

II – Právní rámec

A – Unijní právo: šestá směrnice o DPH

4. Podle § 4 odst. 1 šesté směrnice se za osobu povinnou k dani považuje „jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. Podle uvedeného odstavce 2 platí, že „mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. [...]“.
5. § 22 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, stanoví různé povinnosti osob povinných k dani v rámci vnitřního systému.
6. § 22 odst. 1 písm. c) v první a třetí odrážce v tomto ohledu stanoví, že „[členská] státy přijmou opatření nezbytná k určení totožnosti prostřednictvím osobního úřadu: – každé osoby povinné k dani s výjimkou osob uvedených v § 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 § 4 odst. 2 a prováděny v zahraničí“.
7. § 22 odst. 3 písm. a) stanoví, že „[k]aždá 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 uvedených v § 28c části A“. Podle § 22 odst. 3 písm. b) musí být na takové faktuře uvedeno identifikační číslo pro DPH.
8. Podle § 22 odst. 8 mohou členské státy „ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daní 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 překročováním hranic“.
9. Na základě směrnice 91/680 se součástí šesté směrnice stala hlava XVIa nadepsaná „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“ a obsahující články 28a až 28n.
10. § 28a odst. 1 písm. a) šesté směrnice ve svém prvním pododstavci stanoví, že předmětem DPH je rovněž „pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani [...]“.
11. Podle § 28a odst. 3 se „[p]ořízením zboží uvnitř Společenství [...] rozumí získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořízovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořízovatelem nebo jejich jménem [na účet jednoho z nich] do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno“.
12. § 28b část A odst. 1 stanoví, že „[z]a místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy pořízovateli“. Podle odstavce 2 nicméně platí, že „[a]niž je dotčen odstavec 1, považuje se [...] za místo pořízení zboží uvnitř Společenství uvedeného v § 28a odst. 1 písm. a) území členského státu, který vydal identifikační číslo pro daň z předané hodnoty, pod nímž si pořízovatel zboží pořídil, neprokáže-li pořízovatel, že toto pořízení bylo předmětem daně podle odstavce 1. [...]“.
13. § 28c část A písm. a) osvobozuje dodání zboží uvnitř Společenství od daně za těchto podmínek:
- „Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy stanoví k zajištění

správného a jednoznačného uplatnění níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, osvobodí členské státy od daní:

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 [na jeho účet], popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem [na jeho účet], 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. [...]"

B – Vnitrostátní právní úprava

14. Podle § 6a odst. 1 vety první Umsatzsteuergesetz (zákona o dani z obratu; dále jen „UStG“)(3) jde o dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně podle § 4 odst. 1 písm. b) UStG tehdy, pokud dodání splňuje následující podmínky: „1. podnikatel nebo pořizovatel přepravil nebo odeslal předmět dodání do jiné oblasti Společenství; 2. pořizovatelem je a) podnikatel, který nabyt 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“. Podle § 6a odst. 3 UStG musí splnit těchto podmínek prokázat podnikatel.

15. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (nařízení provádějící UstG; dále jen „UStDV“)(4) v § 17c odst. 1 stanoví, že v případě dodání uvnitř Společenství musí podnikatel, na kterého se toto nařízení vztahuje, účetními doklady prokázat, že byly splněny podmínky pro osvobození od daně, a to včetně „identifikačního čísla pro DPH pořizovatele“.

III – Spor v povodním řízení a předběžné otázky

16. Žalobkyně Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (dále jen „VSTR“), která také podala opravný prostředek „Revision“, je mateřskou společností dále zmíněné společnosti založené podle německého práva se sídlem v Německu.

17. V listopadu 1998 prodala poslední uvedená společnost dvě drtičky kamene americké společnosti ATLANTIC International Trading Co. (dále jen „ATLANTIC“). ATLANTIC měla pobočku v Portugalsku, ale nebyla registrována pro účely DPH v žádném členském státě Unie.

18. Poté, co prodávající společnost požádala společnost ATLANTIC o sdělení jejího identifikačního čísla pro DPH, odpověděla jí ATLANTIC, že stroje dále prodala společnosti se sídlem ve Finsku a sdělila jí identifikační číslo pro DPH této finské společnosti. Německá prodávající ověřila správnost tohoto údaje.

19. Stran dopravy strojů je třeba zmínit, že dopravce pověřený společností ATLANTIC převzal stroje dne 14. prosince 1998 v sídle německé společnosti a odvezl je nejprve pozemní cestou do Lübecku (Německo) a tři dny poté lodí do Finska.

20. Německá prodávající vystavila společnosti ATLANTIC fakturu bez DPH a na fakturu uvedla identifikační číslo finské společnosti.

21. VSTR, která je mateřskou společností prodávající společnosti, nakládala ve svém přiznání k DPH za rok 1998 s dodáním strojů jako s dodáním osvobozeným od daně. Německý daňový orgán (Finanzamt Plauen; Finanční úřad v Plavnu) ovšem dospěl k názoru, že se na tento případ

osvobození od daně nevztahuje, jelikož ATLANTIC coby poskytovatel nepoužila identifikační číslo pro DPH členského státu určení ani žádného jiného členského státu.

22. VSTR podala proti tomuto rozhodnutí správní žalobu a proti zamítavému rozsudku Finanzgericht (finančního soudu) opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof. V rámci řízení o opravném prostředku tvrdí VSTR, že jí německý správní orgán odmítl přiznat osvobození od daně z důvodu, který není v souladu s šestou směrnicí. Německý správní orgán se naopak domnívá, že členské státy mohou vázat přiznání předemtného osvobození od daně na podmínku, aby poskytovatel byl držitelem identifikačního čísla pro DPH v některém členském státě, jak činí § 17c odst. 1 UStDV.

23. Bundesfinanzhof dospěl k závěru, že existují pochybnosti ohledně výkladu podmínek pro osvobození dodání uvnitř Společenství od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, a položil Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Umožňuje šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, aby členské státy považovaly dodání uvnitř Společenství za osvobozené od daně pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani předloží účetní doklad daňového identifikačního čísla poskytovatele?

2) Má pro odpověď na uvedenou otázku význam otázka,

– zda je poskytovatel podnikatelem se sídlem ve třetím státě, který sice předemtně dodání odeslal v rámci četného 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 poskytovatel odevzdal daňové přiznání v souvislosti s pořízením zboží uvnitř Společenství“

IV – řízení před Soudním dvorem

24. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 15. prosince 2010.

25. Písemná vyjádření předložily Itálie, Německo, VSTR a Komise.

26. Na jednání konané dne 7. března 2012 se dostavili zástupci společnosti VSTR, německé vlády a Komise, aby přednesli svá ústní vyjádření.

V – Analýza předběžných otázek

A – Úvodní otázka: *identifikace dodání uvnitř Společenství v četném plnění*

27. Bundesfinanzhof se v rámci položených otázek táže na osvobodování dodání uvnitř Společenství od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice.

28. Uvedené ustanovení stanoví tři podmínky, aby určité plnění bylo považováno za dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od DPH, a sice převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, fyzické umístění zboží z jednoho členského státu do druhého a postavení poskytovatele jako osoby povinné k dani (kterou může být i právnická osoba, která není povinná k dani, „která jedná jako taková v jiném členském státě, než je členský stát odeslání nebo přepravy zboží“).

29. První z těchto podmínek (převod práva nakládat se zbožím z VSTR na ATLANTIC) nebyla nikdy zpochybněna a otázky Bundesfinanzhof se týkají jen těchto podmínky (postavení pořízovatele jako osoby povinné k dani).
30. Nejprve je však třeba se ve stručnosti zabývat druhou podmínkou (přepřevou uvnitř Společenství), protože projednávaná věc je zvláštní tím, že dodání, u něhož vyvstala otázka, zda podléhá dani z přidané hodnoty, je součástí řetězového plnění sestávajícího ze dvou po sobě následujících prodejů zboží (nejprve jej německá společnost prodala americké a ta jej následně prodala finské společnosti) a jeho jediné přepřevy uvnitř Společenství (z Německa do Finska).
31. V rozsudku ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, rozhodl Soudní dvůr za podobných okolností, jaké nastaly v projednávané věci, že „v případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepřevu tohoto zboží uvnitř Společenství, může být toto odeslání nebo přepřeva přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice“(5).
32. V projednávané věci je proto nezbytné nejprve určit, kterému z obou po sobě následujících dodání lze přičíst přepřevu, potažmo které z nich bude po ověření splnění ostatních podmínek případně možno považovat za dodání uvnitř Společenství osvobozené od DPH.
33. Šestá směrnice v tomto ohledu nestanoví žádné pravidlo, ale Soudní dvůr v rozsudku ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding, u takových případů řetězového plnění uvedl, že určení plnění, jemuž má být přepřeva uvnitř Společenství přičtena, „musí být [...] provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu“(6). Tyto okolnosti musí posoudit soud rozhodující v příslušném řízení.
34. Bundesfinanzhof v projednávané věci podle všeho v zásadě nepochybuje o tom, že přepřevu je třeba přičíst prvnímu dodání, kde prodávajícím byl německý podnik VSTR a pořízovatelem americký podnik ATLANTIC(7), a takový závěr není dle mého názoru s citovanou judikaturou v rozporu.
35. Projednávaný případ je věci Euro Tyre Holding podobný, neboť první pořízovatel zboží nabyl právo s ním nakládat ve státě prvního dodání (v Německu)(8) a prodávajícímu projevil svůj záměr přepřevit toto zboží do jiného členského státu, v němž došlo k druhému dodání(9). Jediný rozdíl spočívá v tom, že ATLANTIC neuvedla v projednávaném případě své identifikační číslo pro DPH, což je jedna ze skutečností, kterou je podle rozsudku Euro Tyre Holding třeba za těchto okolností zohlednit(10). Bez ohledu na níže uvedené úvahy (související s první předběžnou otázkou) o významu této skutečnosti pro to, aby bylo předmětné dodání považováno za dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně, se domnívám, že k přičtení přepřevy určítemu dodání není v rámci úvodní fáze analýzy nezbytné, aby bylo uvedeno zmíněné identifikační číslo pořízovatele.
36. Ve věci Euro Tyre Holding sloužilo uvedení identifikačního čísla pořízovatele ve státě druhého dodání jako objektivní indicie nasvědčující tomu, že záměrem prvního pořízovatele bylo již v okamžiku pořízení prodat zboží do tohoto druhého státu(11). V projednávané věci se ovšem lze bez takové indicie obejít, jelikož Bundesfinanzhof má na základě jiných objektivních skutečností(12) za prokázané, že k druhému převodu práva nakládat se zbožím došlo až ve státě určení po ukončení přepřevy uvnitř Společenství, kterou je v takovém případě třeba přičíst prvnímu dodání.

B – První p?edbo?žná otázka

37. V první otázce se Bundesfinanzhof Soudního dvora táže, zda ?lenské státy mohou osvobození dodání uvnit? Spole?enství od dan? podmínit tím, že dodavatel p?edloží ú?etní d?kaz identifika?ního ?ísla pro DPH po?izovatele.

38. Bylo již uvedeno, že osvobození od dan? lze podle ?l. 28c ?ásti A písm. a) prvního pododstavce šesté sm?rnice uplatnit za sou?asného spln?ní t?í podmínek, které jsou podle ustálené judikatury(13) stanoveny taxativn? a mezi které nepat?í, alespo? nikoli výslovn?, žádná podmínka související s uvedením identifika?ního ?ísla pro DPH po?izovatele.

39. V rozsudku ze dne 27. zá?í 2007, Collée, rozhodl Soudní dv?r, že „vnitrostátní opat?ení, které v podstat? podmi?uje nárok na osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan? dodržením formálních povinností, aniž by zohlednilo hmotn?právní požadavky a zejména aniž by se zabývalo otázkou, zda tyto povinnosti byly spln?ny, jde nad rámec toho, co je nutné pro zajišt?ní správného výb?ru dan?“. Jestliže jsou tedy spln?ny hmotn?právní požadavky, musí být osvobození od DPH p?iznáno, i kdyby osoby povinné k dani nevyhov?ly ur?itým formálním požadavk?m. Jinak by tomu bylo jen „v p?ípad?, kdyby porušení t?chto formálních požadavk?m?lo za následek nemožnost p?edložit d?kaz, že hmotn?právním požadavk?m bylo vyhov?no“(14).

40. N?mecká vláda však tvrdí, že požadavek, aby prodávající uvedl identifika?ní ?íslo po?izovatele v ?lenském stát? ur?ení, nep?edstavuje nový hmotn?právní požadavek odlišný od požadavk? uvedených v ?l. 28c ?ásti A písm. a) prvním pododstavci, nýbrž jde o nezbytný d?kazní prost?edek t?etího z uvedených požadavk?, který se vztahuje k postavení po?izovatele coby osoby povinné k dani.

41. ?lenské státy mohou tento d?kazní požadavek stanovit na základ? náv?tí samotného ?l. 28c ?ásti A šesté sm?rnice, podle kterého ?lenské státy p?iznají osvobození od dan? „za podmínek, které samy stanoví k zajišt?ní [jeho] správného a jednozna?ného uplat?ování [...], jakož i s cílem zabránit jakýmkoli da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem nebo zneužití da?ového režimu“. Oporu pro takové opat?ení lze najít i v ?l. 22 odst. 8, podle kterého mohou ?lenské státy „ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m“. Podmínka, aby byl po?izovatel osobou povinnou k dani, která „jedná jako taková“, je podle n?mecké vlády spln?na jen tehdy, je-li uvedeno identifika?ní ?íslo pro DPH p?id?lené ?lenským státem ur?ení zboží.

42. Jak bude uvedeno níže, v kontextu dodání uvnit? Spole?enství p?ikládá šestá sm?rnice identifika?nímu ?íslu st?žejní roli, nebo? mimo?ádn? usnad?uje jejich da?ovou kontrolu.

43. Nicmén? se domnívám, že bez ohledu na výše uvedené nelze ?l. 28c ?ást A písm. a) první pododstavec šesté sm?rnice vykládat tak, že k dodání uvnit? Spole?enství osvobozenému od dan? m?že dojít jen tehdy, je-li uvedeno identifika?ní ?íslo pro DPH po?izovatele. Zaprvé, postavení osoby povinné k dani nezávisí na p?id?lení tohoto ?ísla a nic nebrání tomu, aby toto postavení bylo prokázáno jinými prost?edky. Zadruhé, nespln?ní povinnosti uvést da?ové identifika?ní ?íslo, kterou ukládá šestá sm?rnice, nem?že vést ke zm?n? režimu zda?ování daní z p?idané hodnoty. Zat?etí by takový výklad znamenal porušení zásady neutrality DPH, které judikatura nep?ipouští.

1. Postavení osoby povinné k dani nezávisí na p?id?lení da?ového identifika?ního ?ísla. Takové postavení lze prokázat i prost?ednictvím jiných objektivních skute?ností

44. Identifikační číslo pro DPH bylo vytvořeno při zavádění systému DPH uvnitř Společenství, jehož hlavním cílem je, jak známo, zajistit odvedení daně v tom členském státě, ve kterém dochází ke konečné spotřebě zboží. K zajištění řádného fungování tohoto systému bylo potřebné identifikovat některé osoby povinné k DPH prostřednictvím osobního čísla, podle něhož lze určit vydávající členský stát a druh jimi uskutečňovaných plnění [čl. 22 odst. 1 písm. c), d) a e) šesté směrnice]. Identifikační číslo tak představuje, jak poznamenává Komise, zkrácený údaj o postavení osoby povinné k dani pro účely DPH, jenž usnadňuje daňovou kontrolu plnění uskutečňovaných uvnitř Společenství.

45. Za tím účelem ukládá článek 22 šesté směrnice osobě povinné k dani povinnost uvádět na fakturách identifikační číslo, pod kterým dodala zboží nebo poskytla služby, a identifikační číslo použité u téhož plnění jejím zákazníkem [čl. 22 odst. 3 písm. b)] a povinnost předkládat za každé kalendářní čtvrtletí souhrnný výkaz „pořizovatel, kteří mají identifikační číslo pro DPH, kterým dodala zboží za podmínek stanovených v čl. 28c části A písm. a) a d), jakož i souhrnný výkaz příjemců plnění uvedených v pátém pododstavci, kteří mají identifikační číslo pro DPH“ [čl. 22 odst. 6 písm. b)].

46. Tým cíl daňové kontroly sleduje i norma obsažená v čl. 28b odst. 2 šesté směrnice, jež stanoví, že neprokáže-li pořizovatel, že pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 1 písm. a) bylo předmětem DPH „[v] místě[, kde se zboží nachází[elo] při ukončení odesílání nebo přepravy pořizovateli“ (čl. 28b odst. 1), považuje se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství „území členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž si pořizovatel zboží pořídil“(15).

47. Povinnosti uvedené v článku 22 i norma obsažená v čl. 28b odst. 2 šesté směrnice jsou ovšem preventivní nástroje daňové kontroly, jejichž účelem je zabránit neodvedení DPH ze strany pořizovatele. Nelze z nich dovozovat, že by postavení osoby povinné k dani bylo možno nabýt jen získáním identifikačního čísla ani že by jedině uvedením tohoto čísla bylo možno prokázat, že pořizovatel jednal u tohoto plnění v postavení osoby povinné k dani. Nesplnění této povinnosti proto nemůže vést k odmítnutí přiznat prodávajícímu osvobození od daně, na které má nárok.

48. Pro začátek je třeba připomenout, že čl. 4 odst. 1 šesté směrnice neváže postavení osoby povinné k DPH na splnění jakékoli formality, a zvláště ne na předložení jakéhokoli dokumentu, ale že toto postavení závisí jen na provádění „někter[é] z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. S ohledem na doslovné znění uvedeného ustanovení je třeba považovat postavení osoby povinné k dani za předběžnou a striktní faktickou podmínku, která nezávisí na předložení ani na používání identifikačního čísla pro DPH.

49. Toto tvrzení není žádným způsobem v rozporu s důležitostí role, kterou, jak bylo již řečeno, přikládá šestá směrnice v kontextu dodání uvnitř Společenství identifikačnímu číslu. Z povinností uvedených v článku 22 šesté směrnice sice plyne, že uvedení identifikačního čísla pro DPH je obvyklým a nejsprávnějším prostředkem k prokazování postavení osoby povinné k dani, avšak to neznamena, že by prodávající nemohl použít jiné „objektivní skutečnosti“(16) k prokázání, že pořizovatel tuto podmínku splnil(17). Projednáváná věc je dobrým příkladem takové nepochybné výjimečné situace, v níž prodávající i bez uvedení identifikačního čísla pořizovatele prokázal, že pořizovatel jednal v rámci některé z hospodářských činností, že na něj převedl práva nakládat se zbožím jako vlastník a že přeprava se uskutečnila uvnitř Společenství, čímž daňové kontrole v obou dotčených členských státech poskytl dostatečné informace o daném plnění.

50. Nelze proto bezvýhradně tvrdit, že by nesplnění formální povinnosti uvést na fakturu a v souhrnných výkazech identifikační číslo pořizovatele znemožňovalo „předložit určitý důkaz, že

hmotn?právní požadavk?m [pro p?iznání osvobození od dan?] bylo vyhov?no“(18). Takové pochybení m?že vést k uložení sankcí, ale nikoli ke zm?n? režimu zda?ování daní z p?ídané hodnoty.

2. Nespln?ní povinnosti uvést da?ové identifika?ní ?íslo, kterou ukládá ?lánek 22 šesté sm?rnice, nem?že vést ke zm?n? režimu zda?ování daní z p?ídané hodnoty

51. Judikatura týkající se nároku na odpo?et DPH již d?íve stanovila, že nespln?ní formálních povinností podle ?lánku 22 šesté sm?rnice nem?že být p?ekážkou pro uznání takového nároku, byly-li dodrženy hmotn?právní požadavky jeho vzniku.

52. Ve v?ci Dankowski(19), která se týkala práv? uznání takového nároku na odpo?et, spo?íval problém v tom, že i když bylo na fakturách uvedeno identifika?ní ?íslo poskytovatele služeb, bylo toto ?íslo p?id?leno polskými da?ovými orgány z ú?ední povinnosti, aniž tento poskytovatel podal žádost o registraci k DPH. Poskytovatel tedy porušil povinnost oznámit zahájení ?innosti, kterou vykonával jako osoba povinná k dani (?l. 22 odst. 1 šesté sm?rnice). Soudní dv?r dosp?l v rozsudku k záv?ru, že „bez ohledu na význam, jaký má taková registrace pro ?ádné fungování systému DPH, nem?že [...] porušení této povinnosti osobou povinnou k dani zpochybnit nárok na odpo?et, který p?iznává ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice jiné osob? povinné k dani. ?lánek 22 odst. 1 šesté sm?rnice totiž upravuje pouze povinnost, aby osoby povinné k dani oznámily zahájení, zm?nu a ukon?ení svých ?inností, avšak neoprav?uje nijak ?lenské státy k tomu, aby v p?ípád? nep?edložení takového oznámení odložily možnost uplatnit nárok na odpo?et až do skute?ného za?átku obvyklého uskute?n?ní zdan?ných pln?ní nebo p?ipravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok“(20).

53. Mám za to, že tento rozsudek jasn? vyjad?uje myšlenku, že formální povinnosti podle ?lánku 22 a hmotn?právní podmínky pro uznání nároku na odpo?et (respektive, jako v projednávaném p?ípád?, na osvobození od dan?) fungují na jiných úrovních, takže nespln?ní formálních povinností nem?že vést ke zm?n? hmotn?právního režimu zda?ování daní z p?ídané hodnoty.

54. Krom? toho je nesporné, že a?koli povinnost uvést identifika?ní ?íslo pro DPH po?izovatele má dodavatel, m?že ji tento splnit jen tehdy, pokud mu tuto informaci po?izovatel sd?lí. Jestliže tedy dodavatel jednal v dobré ví?e a p?ijal všechna opat?ení, která po n?m mohou být rozumn? požadována, aby zajistil, že jím uskute?ované pln?ní jej nepovede k ú?asti na da?ovém úniku, nebylo by logické, aby za nespln?ní povinnosti vyplývající z toho, že po?izovatel neposkytl sou?innost, potažmo za nespln?ní povinnosti po?izovatele disponovat identifika?ním ?íslem pro DPH v ?lenském stát? ur?ení zboží, byl postihován dodavatel. I výše uvedené rozsudky Dankowski a Euro Tyre Holding vycházejí z myšlenky, že nesplní-li jedna osoba svou formální povinnost, nem?že být z da?ového hlediska postižena jiná, odlišná osoba.(21)

3. Od zásady neutrality se lze odchýlit jen v p?ípadech da?ových únik?

55. Odmítnutí p?iznat osvobození od dan? dodavateli, který neuvede identifika?ní ?íslo pro DPH po?izovatele, p?estože ze všech objektivních skute?ností vyplývá, že došlo k dodání uvnit? Spole?enství ve smyslu šesté sm?rnice, skrývá v sob? kone?n? i nebezpe?í dvojího zdan?ní a každopádn? vede k p?erozd?lení zda?ovacích pravomocí, což je se zásadou neutrality DPH neslu?itelné.

56. Jak známo, zaru?uje tato zásada zcela neutrální da? „u všech hospodá?ských ?inností, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky t?chto ?inností, pokud ?innosti jako takové spadají do p?sobnosti DPH“(22). V rámci takových ?inností proto musí být podnikatel zcela zbaven zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v režimu odpo?tu DPH na vstupu. V kontextu pln?ní

uvnitř Společenství přispívá k této neutralitě i zásada teritoriality, podle které má DPH vybírat ten členský stát, ve kterém dochází ke konečné spotřebě zboží. Podle judikatury tento systém umožňuje přesné rozdělení příjmů z DPH z plnění uvnitř Společenství a „zajišťuje jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států“(23).

57. Pokud by tedy z výše uvedeného důvodu nebylo dodavateli přiznáno osvobození od DPH uložené a vybrané v Nemecku, ale poskytovatel by přiznal plnění v členském státě určení (Finsko), došlo by k dvojímu zdanění, které je ve zjevném rozporu se zmíněnou zásadou neutrality. Článek 21 nařízení (ES) č. 1777/2005(24) totiž stanoví, že „uskutečnilo-li se poskytnutí zboží uvnitř Společenství [...], členský stát, ve kterém jsou odeslání či přeprava zboží ukončeny, uplatní své právo na zdanění bez ohledu na režim, jemuž plnění z hlediska DPH podléhá v členském státě, ve kterém odeslání nebo přeprava začaly“. Ve svém stanovisku ve věci R(25) jsem uvedl, že případné vrácení DPH v Nemecku by v tomto případě nevedlo k vyloučení dvojího zdanění, nýbrž jen ke zhojení jeho důsledků v případě, že by k němu již došlo, a proto by podle všeho nebylo dostatečné jako záruka zásady daňové neutrality.

58. Kromě toho by odmítnutí přiznat osvobození od daně ze strany státu důvodu zboží (Nemecka) každopádně znamenalo, že by tento členský stát uložil a vybral DPH, aniž by k tomu byl příslušný, neboť podle logiky režimu plnění uvnitř Společenství má daň vybírat v plné výši stát spotřebě zboží (Finsko). I kdyby tudíž nedošlo k dvojímu zdanění (tedy kdyby ve Finsku nebyla DPH nakonec vybrána), došlo by k přerozdělení daňovacích pravomocí v rozporu se zásadou neutrality.

59. Podle ustálené judikatury nesmí jít opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě čl. 28c části A šesté směrnice k zajištění správného a jednoznačného uplatnění osvobození dodání uvnitř Společenství od daně a k „zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu“, nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů ani nesmí být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH(26).

60. Opatření, na jehož základě by osvobození od daně bylo podmíněno tím, aby dodavatel uvedl identifikační číslo pro DPH poskytovatele, by ovšem za výše uvedených podmínek vedlo k výsledku neslučitelnému se zásadou neutrality, a bylo by tudíž v rozporu s ustanoveními šesté směrnice.

61. Soudní dvůr uznal, že uvedená zásada není absolutní a že v případech daňových úniků nebo nedostatku dobré víry se lze od ní odchýlit. Konkrétně ve výše uvedeném rozsudku R uvedl, že zásady neutrality ani zásady ochrany legitimního očekávání se „neměly platit dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku a ohrozila fungování společného systému DPH“(27). Pokud jde o zásadu proporcionality, ta podle téhož rozsudku „nebrání tomu, aby dodavatel, který se podílel na daňovém úniku, byl povinen dodatečně odvést DPH z jím uskutečného dodání uvnitř Společenství, jestliže je jeho úast na daňovém úniku rozhodujícím prvkem, který je třeba vzít v úvahu při přezkumu přiměřenosti vnitrostátního opatření“(28).

62. Okolnosti, které nastaly ve věci R, se však zjevně odlišují od okolností nastalých v projednávané věci. V uvedené věci vystavoval R, který v rámci dodání uvnitř Společenství jednal jako dodavatel, fiktivní faktury na jména fiktivních kupujících a totožnost skutečných poskytovatelů zatajoval, aby nemuseli v členském státě určení odvádět DPH. Jednalo se o nepochybný případ daňového úniku; v projednávané věci ovšem podle všeho k němu takovému nedošlo. Dospěje-li proto vnitrostátní soud příslušný ke konkrétnímu posouzení skutkových okolností k závěru, který zjevně plyne z informací poskytnutých účastníky řízení, a sice že VSTR uvedla na fakturu jen identifikační číslo finského podniku, aniž přitom zatajila, že poskytovatelem zboží byla ATLANTIC,

není namístě uplatnit výjimku judikatorní stanovenou ve věci R, a potažmo ani odepřít osvobození od daní.

63. Pokud totiž nejde o daňový únik, jehož se rozsudek R týká, nemohou se členské státy jednostranně odchýlit od základních zásad společného systému DPH. Výrok citovaného rozsudku výslovně vychází z podvodného jednání dodavatele. Z hlediska proporcionality má podle rozsudku význam otázka, zda „je jeho účast na daňovém úniku rozhodujícím prvkem“ (bod 53), přičemž účast na tomto daňovém úniku musela být úmyslná a musela ohrozit fungování společného systému DPH.

64. Lze tak uzavřít, že v rozsudku R byla zavedena výjimka ze zásady neutrality, kterou nelze vztahovat na jiné případy, než jaký byl posuzován v dané věci. Porušení zásady neutrality zůstává preventivních důvodů, byl-li dodavatel schopen prokázat, že nejednal podvodně, se nezdá být přiměřeným a z hlediska judikatury odvodným opatřením.

4. Závěry ohledně první předběžné otázky

65. S ohledem na výše uvedené je třeba dospět k závěru, že podle šesté směrnice není podmínkou pro přiznání postavení osoby povinné k dani – ať již v obecné rovině, nebo pro účely zjištění, zda osvobodit určitá dodání uvnitř Společenství od daní – uvedení identifikačního čísla pro DPH, nýbrž jen provádění hospodářské činnosti, které lze v projednávaném případě popřít jen stěží(29).

66. Skutečnost, že dodavatel nesplnil u určitého plnění uvnitř Společenství svou povinnost uvést identifikační číslo pro DPH pořizovatele, může vést k sankcím a, prokáže-li se účast dodavatele na podvodném plnění, pak s oporou v rozsudku R i k odmítnutí přiznat osvobození od daní odpovídající dodání uvnitř Společenství. Obě opatření představují přiměřený prostředek boje proti daňovým únikům.

67. Nepřiměřené by naopak bylo, kdyby důsledkem jakéhokoli nesplnění některé z formálních povinností, aniž by došlo k podvodnému jednání, byla úplná změna mechanismu fungování dodání uvnitř Společenství a jednostranné přesunutí daňovacích pravomocí na členský stát, jemuž jejich výkon nepřísluší.

C – Druhá předběžná otázka

68. Ve druhé otázce uvádí Bundesfinanzhof dvě různé okolnosti, z nichž každá může mít význam pro odpověď na první otázku.

1. První část druhé otázky

69. V první části druhé otázky se předkládající soud konkrétně táže, zda může mít význam skutečnost, že pořizovatel je podnikatelem se sídlem ve třetím státě, který odeslal předmět dodání v rámci třetizového plnění z jednoho členského státu do druhého, ale který není v žádném členském státě registrován k DPH.

70. Mám za to, že na tuto otázku nelze odpovědět jinak než záporně. Jak správně podotkla Komise, žádné z ustanovení relevantních pro projednávanou věc nečiní rozdíl v tom, zda má pořizovatel sídlo na území některého z členských států, nebo ve třetím státě.

71. Skutečnost, že je pořizovatel podnikatelem neregistrovaným k DPH a že má sídlo ve třetím státě, nemá jiný význam, než jaký by mohly mít různé jiné okolnosti, při nichž by pořizovatel nemohl či prostě neuvedl identifikační číslo pro DPH. Jedinými relevantními skutečnostmi pro odpověď jsou neuvedení zmíněného identifikačního čísla, a to bez ohledu na

dřevy tohoto neuvedení, a fakt, zda došlo k podvodnému jednání, či nikoli.

2. Druhá část druhé otázky

72. Nakonec se předkládající soud táže, zda by pro odpověď na první otázku ovlivnilo, kdyby osoba povinná k dani prokázala, že pořízovatel v souvislosti s pořízením zboží uvnitř Společenství odevzdal daňové přiznání.

73. Mám za to, že tato otázka má smysl jen v případě závěru, jako je tomu v projednávaném případě, že dodání uvnitř Společenství nelze považovat za osvobozené od daně pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani předloží úřední dokaz identifikačního čísla pro DPH pořízovatele.

74. Při takovém závěru může tato otázka vyjasnit, zda lze přiznání osvobození od daně vázat alternativně na požadavek, aby dodavatel prokázal, že pořízovatel přiznal pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě určení.

75. Podle předkládacího usnesení je základem této otázky „souvislost“, která musí podle ustálené judikatury existovat mezi dodáním uvnitř Společenství osvobozeným od daně a pořízením zboží uvnitř Společenství, které je předmětem daně a není od ní osvobozeno.

76. Z judikatury totiž plyne, že „dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství ve skutečnosti představují jednu a tutéž hospodářskou operaci“, a že „jakékoliv pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž se koná odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, má tak za logický následek dodání osvobozené od daně v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava zboží za jiná uskutečňovat podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce téže směrnice“(30).

77. To znamená, že dodání osvobozené od daně a pořízení, které je předmětem daně, jsou propojena a pro účely rozdělení daňových pravomocí mezi členské státy, potažmo pro účely zásady daňové neutrality, která je společnému systému DPH vlastní, tvoří jeden celek(31). Nic však nenasvědčuje tomu, že by jedním z důsledků tohoto propojení mohl být požadavek, aby osvobození dodání od daně bylo přiznáno jen tehdy, prokáže-li dodavatel, že pořízovatel přiznal pořízení v členském státě určení. Takový požadavek jednak není v šesté směrnici stanoven a jednak by z těchto důvodů, jaké byly uvedeny v souvislosti s vyžadováním identifikačního čísla, porušoval zásadu neutrality a představoval nepřiměřené opatření.

78. U zásady neutrality je třeba poukázat na to, že nerozlučnost dodání zboží a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství nemůže mít vliv na to, zda bude své daňové pravomoci vykonávat členský stát přívodu zboží, nebo členský stát jeho určení.

79. To stanoví *a contrario* výše citovaný článek 21 nařízení č. 1777/2005, podle kterého platí, že členský stát určení zboží „uplatní své právo na zdanění bez ohledu na režim, jemuž plnění z hlediska DPH podléhá v členském státě [přívodu]“. Z tohoto ustanovení plyne, že k uložení a výběru daně musí v členském státě určení dojít bez nutnosti ověřovat, zda ve státě přívodu bylo osvobození od daně přiznáno; podle výše uvedeného rozsudku Teleos je však zřejmé, že třeba tento závěr vztáhnout i na opačnou situaci, jelikož v něm Soudní dvůr rozhodl, že „v rámci přechodného režimu pořízení a dodání zboží uvnitř Společenství je vzhledem k zajištění řádného výběru DPH nezbytné, aby příslušné daňové orgány nezávisle na sobě ověřily, zda jsou splněny podmínky pořízení zboží uvnitř Společenství, jakož i osvobození odpovídajícího dodání zboží od daně. I když tedy předložení daňového přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství pořízovatelem může představovat vodítko pro to, že skutečně došlo k fyzickému přemístění zboží z území členského státu dodání, nemá takové přiznání určující význam za

úelem prokázání, že došlo k dodání zboží uvnitř Společenství osvobozenému od daní“(32).

80. Píзнáním pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě určení by se zajisté předešlo původnímu problému, který v projednávané věci nastal, neboť na základě takového píznání by uvedený členský stát velmi pravděpodobně přidělil kupující společnosti identifikační číslo pro DPH.

81. Přesto však nemůže nepředložení důkazu, že dané plnění bylo píznáno ve státě určení, ani neuvedení identifikačního čísla pořizovatele vést samo o sobě k odmítnutí osvobodit toto dodání od daní. Zejména požadavek na prokázání, že pořízení zboží uvnitř Společenství bylo píznáno ve státě určení, se jeví jako nepřiměřený.

82. V samotném výše uvedeném rozsudku R se uvádí, že členský stát původu musí v zásadě odmítnout píznat dodavateli osvobození od daní v „konkrétní[ch] případ[ech], kdy lze důvodně předpokládat, že pořízení uvnitř Společenství odpovídající dotčenému dodání by v členském státě určení mohlo uniknout placení DPH“(33), nicméně připomínám, že tak bylo rozhodnuto v kontextu daňového úniku.

83. Lze tedy určit závěr, že na dodavateli nelze pro účely osvobození určitého dodání uvnitř Společenství od daní požadovat, aby prokázal, že pořizovatel v souvislosti s pořízením uvnitř Společenství odevzdal v členském státě určení daňové píznání.

VI – Závěry

84. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku, kterou předložil Bundesfinanzhof (Německo), odpověděl takto:

„1) Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu neumožňuje, aby členské státy považovaly dodání uvnitř Společenství za osvobozené od daní pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani předloží účelní důkaz daňového identifikačního čísla pořizovatele.

2) Pro výše uvedenou odpověď nemá význam otázka, zda je pořizovatel podnikatelem se sídlem ve kterém státě, který sice předem dodání odeslal v rámci četného plnění z jednoho členského státu do druhého, ale není v žádném členském státě registrován k dani z přidané hodnoty.

Směrnice 77/388 neumožňuje, aby členské státy považovaly dodání uvnitř Společenství za osvobozené od daní pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani prokáže, že pořizovatel v souvislosti s pořízením uvnitř Společenství odevzdal v členském státě určení daňové píznání.“

1— Původní jazyk: španělština.

2— Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení.

3— BGBl. 1993 I, s. 565.

4— BGBl. 1999 I, s. 1308.

5— Rozsudek ve věci C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, bod 45.

- 6– Rozsudek ve věci C-430/09, Sb. rozh. s. I-13335, bod 44.
- 7– Ze spisu nevyplývá, že by se názor Finanzgericht, který ve věci rozhodoval v prvním stupni, v tomto ohledu jakkoli lišil.
- 8– Výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 32.
- 9– Výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 33.
- 10– Výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 45: „Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, kdy první poskytovatel, který nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepřavit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro daň z předané hodnoty, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přepřava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého poskytovatele v členském státě určení přepřavy uvnitř Společenství.“ Viz též bod 35.
- 11– Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, body 33 až 39.
- 12– Výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 34 a citovaná judikatura.
- 13– Viz například rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos (C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797), bod 70.
- 14– Rozsudek ve věci C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, body 29 a 31.
- 15– Ve svém druhém pododstavci doplňuje čl. 28b odst. 2 tuto normu o mechanismus zamezující dvojímu zdanění.
- 16– Ve smyslu výše uvedeného rozsudku Teleos, bod 40.
- 17– Toho důkazem je i ustanovení článku 18 odst. 1 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z předané hodnoty (Úř. věst. L 77, s. 1), podle něhož „[p]oskytovatel může, nemá-li informace o opaku, považovat příjemce usazeného ve Společenství za osobu povinnou k dani [...]: a) v případě, že mu příjemce sdělil své osobní identifikační číslo pro DPH [...]; b) v případě, že příjemce osobní identifikační číslo pro DPH dosud neobdržel, ale informuje poskytovatele, že o jeho vydání požádal, obdržel-li [poskytovatel] jakýkoli jiný důkaz [...]“.
- 18– Výše uvedený rozsudek Collée, bod 31.
- 19– Rozsudek ze dne 22. prosince 2010 (C-438/09, Sb. rozh. s. I-14009).
- 20– Výše uvedený rozsudek Dankowski, body 33 a 34 a citovaná judikatura.
- 21– Rozsudek Dankowski, bod 36: „[p]řípadné porušení povinnosti uvedené v čl. 22 odst. 1 šesté směrnice poskytovatelem služeb nemůže [...] zpochybnit nárok na odpočet, který příjemci uvedených služeb přiznává čl. 17 odst. 2 této směrnice“. Ve stejném smyslu viz rozsudek Euro Tyre Holding, body 37 a 38.
- 22– Viz například rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655), bod 19.

- 23– Výše uvedený rozsudek EMAG Handel Eder, bod 40.
- 24– Nařízení Rady (ES) ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 288, s. 1).
- 25– C-285/09, Sb. rozh. s. I-12605.
- 26– Viz například výše uvedený rozsudek Collée, bod 26.
- 27– Výše uvedený rozsudek R, bod 54.
- 28– Výše uvedený rozsudek R, bod 53.
- 29– S ohledem na povahu dodávaného zboží (dvě drtičky kamene) lze předpokládat, že nebude určeno „pro osobní potřebu“ vylučující existenci „hospodářské činnosti“ ve smyslu směrnice.
- 30– Výše uvedené rozsudky EMAG Handel Eder, bod 29, a Teleos, body 23 a 24.
- 31– Viz v tomto ohledu výše uvedený rozsudek Teleos, bod 25.
- 32– Bod 71.
- 33– Bod 52.