



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
přednesené dne 6. dubna 2016*

Věc C-24/15

**Josef Plöckl
proti
Finanzamt Schrobenhausen**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht München (Finanční soud v Mnichově, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Šestá směrnice — Článek 28c část A písm. a) a d) — Přemístění uvnitř Společenství — Osvobození — Oprávnění státu původu odepřít osvobození od daně z důvodu neoznámení identifikačního čísla pro účely DPH přiděleného státem určení“

I – Úvod

1. Usnesením ze dne 4. prosince 2014 doručeným Soudnímu dvoru dne 21. ledna 2015 položil Finanzgericht München (Finanční soud v Mnichově) předběžnou otázku týkající se výkladu čl. 22 odst. 8, čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce a čl. 28c části A písm. d) šesté směrnice 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 2005/92/ES ze dne 12. prosince 2005 (Úř. věst. 345, s. 19) (dále jen „šestá směrnice“).

2. Tato otázka vyvstala ve sporu, v němž proti sobě stojí J. Plöckl a Finanzamt Schrobenhausen (finanční úřad ve Schrobenhausenu) a jehož předmětem je odepření tohoto úřadu osvobodit od daně přemístění vozidla určeného pro podnik J. Plöckla z území Spolkové republiky Německo na území Španělského království, které uskutečnil posledně jmenovaný, s odůvodněním, že mu J. Plöckl neoznámil identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) přidělené posledně jmenovým státem.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

3. Článek 411 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) stanoví, že šestá směrnice se zrušuje.

* Původní jazyk: francouzština.

4. Článek 413 směrnice 2006/112 stanoví, že tato směrnice vstupuje v platnost dnem 1. ledna 2007. Ze skutečností oznámených předkládajícím soudem přitom vyplývá, že k plnění dotčenému ve sporu v původním řízení, tj. přemístění vozidla určeného pro podnik J. Plöckla z Německa do Španělska, které uskutečnil posledně jmenovaný, došlo dne 20. října 2006. Směrnice 2006/112 tudíž v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu nebyla ještě v platnosti.

5. Z výše uvedeného vyplývá, že v projednávané věci je třeba použít ustanovení šesté směrnice.

6. Článek 5 odst. 1 šesté směrnice definuje „dodání zboží“ jako převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

7. Článek 22 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z článku 28h této směrnice ukládá daňovým dlužníkům určité povinnosti, zejména pokud jde o podávání daňových přiznání, vedení účetnictví, fakturaci, platbu DPH a předkládání souhrnných výkazů.

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

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

9. Článek 28a šesté směrnice zní takto:

„1. Předmětem [DPH] je rovněž:

a) pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození od [DPH] podle článku 24, ani se na ni nevztahuje úprava stanovená v čl. 8 odst. 1 písm. a) druhé větě nebo v čl. 28b části B odst. 1.

[...]

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

[...]

5. Následující dodání se považují za dodání zboží uskutečněné za protiplnění:

[...]

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

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

[...]

6. Pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství zahrnuje i případ, kdy osoba povinná k dani využije pro účely svého podniku zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno touto osobou nebo jejím jménem z jiného členského státu, na jehož území dotyčná osoba dané zboží vyrobila, vytěžila, zpracovala, zakoupila, pořídila podle definice obsažené v odstavci 1 nebo dovezla při svém podnikání do tohoto jiného členského státu.“

10. Článek 28c část A písm. a) a d) šesté směrnice zní následovně:

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

a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.

[...]

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

11. Předkládající soud cituje rovněž nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392), ve znění nařízení Rady (ES) č. 885/2004 ze dne 26. dubna 2004 (Úř. věst. L 168, s. 1, dále jen „nařízení č. 1798/2003“).

12. Článek 17 nařízení č. 1798/2003, který je součástí kapitoly IV, nadepsané „Výměna informací bez předchozí žádosti“, zní takto:

„Aniž jsou dotčeny kapitoly V a VI, předá příslušný orgán každého členského státu informace podle článku 1 prostřednictvím automatické či strukturované automatické výměny příslušnému orgánu všem ostatním dotčeným členskými státy v těchto případech:

- 1) pokud se má za to, že ke zdanění dochází v členském státě určení a účinnost kontrolního systému nutně závisí na informacích poskytovaných členskými státy původu;
- 2) pokud má členský stát důvod se domnívat, že došlo k porušení právních předpisů týkající se DPH nebo že tyto předpisy mohly být porušeny v jiném členském státě;
- 3) pokud existuje nebezpečí daňové ztráty v jiném členském státě“.

13. Kapitola V nařízení č. 1798/2003 je nadepsána „Uchovávání a výměna údajů specifických pro obchodní operace uvnitř Společenství“. Součástí této kapitoly je i čl. 22 odst. 1 nařízení, v němž se stanoví toto:

„Každý členský stát provozuje elektronickou databázi, v níž uchovává a zpracovává údaje shromažďované na základě čl. 22 odst. 6 písm. b) ve znění článku 28h [šesté směrnice].

[...]“

14. Články 23 a 24 nařízení č. 1798/2003 upravují podmínky automatického oznamování informací uchovávaných podle článku 22, jež se týkají identifikačních čísel pro účely DPH v jednotlivých členských státech a celkové hodnoty dodání zboží uvnitř Společenství mezi dvěma osobami, jimž byla přidělena tato čísla.

B – Německé právo

15. Podle § 3 odst. 1a první věty zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“), ve znění účinném ve sporném roce, se za „dodání zboží uskutečněné za protiplnění“ považuje přemístění zboží podniku z tuzemska na jiné území Společenství podnikatelem pro jeho potřeby, s výjimkou použití pouze na přechodnou dobu, a to i když podnikatel zboží do tuzemska dovezl. Podnikatel se podle věty druhé tohoto ustanovení považuje za dodavatele.

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

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

„[...]

2. Za dodání zboží uvnitř Společenství se [...] považuje také přemístění zboží, které je postaveno naroveň dodání.

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

18. Ustanovení § 17c prováděcího nařízení k dani z obratu (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ve znění účinném ve sporném roce, ukládá dodavateli následující povinnosti:

„1. U dodání zboží uvnitř Společenství (§ 6a odst. 1 a 2 UStG) musí podnikatel, na něhož se toto nařízení uplatní, prokázat prostřednictvím účetního dokladu splnění podmínek osvobození od daně, včetně identifikačního čísla odběratele pro účely DPH. Podmínky musí vyplývat jednoznačně z účetnictví a být snadno ověřitelné.

[...]

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

[...]

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

[...]“

III – Spor v původním řízení a předběžná otázka

19. Během roku 2006 získal J. Plöckl nové motorové vozidlo, které bylo určeno pro jeho společnost HD Equipment, jejímž jediným společníkem je výše jmenovaný. Dne 20. října 2006 zaslal toto vozidlo španělskému obchodníkovi s motorovými vozidly, aby jej ve Španělsku prodal. Dne 11. července 2007 prodala HD Equipment zmíněné vozidlo španělské společnosti D SL (dále jen „D“).

20. Ve svých přiznáních k DPH nevykázal J. Plöckl za rok 2006 žádnou částku z titulu výše uvedených transakcí a v roce 2007 vykázal dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně. V účetních záznamech uvedl, že vozidlo bylo dne 20. října 2006 odesláno do Španělska (doloženo nákladním listem CMF) a v roce 2007 prodáno společnosti D (doloženo fakturou ze dne 11. července 2007). Josef Plöckl neuvedl v záznamech žádné identifikační číslo pro účely DPH, jež by bylo přiděleno jeho společnosti ve Španělsku, a ve Španělsku nevykázal žádný obrat. Ze spisu předloženého předkládajícím soudem vyplývá, že na faktuře, kterou J. Plöckl předložil, bylo uvedeno identifikační číslo pro účely DPH společnosti D.

21. V rámci kontroly na místě dospěl finanční úřad ve Schrobenhausenu k závěru, že v roce 2007 nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně z titulu dodání zboží uvnitř Společenství, a vydal opravný výměr DPH za rok 2007. V řízení, jež bylo následně zahájeno před Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově), poukázal uvedený soud na to, že v roce 2007 se již vozidlo nacházelo ve Španělsku, takže finanční úřad ve Schrobenhausenu tento opravný daňový výměr zrušil.

22. V důsledku tohoto zrušení změnil Finanční úřad ve Schrobenhausenu výši DPH za rok 2006, neboť měl za to, že přemístění vozidla do Španělska v roce 2006 podléhalo DPH a nebylo od této daně osvobozeno. Josef Plöckl podal proti tomuto rozhodnutí stížnost, kterou Finanční úřad ve Schrobenhausenu zamítl jako neopodstatněnou. Uvedený úřad měl za to, že toto přemístění nebylo osvobozeno od DPH, neboť J. Plöckl neoznámil žádné identifikační číslo pro DPH, jež by bylo přiděleno jeho společnosti ve Španělsku, a nepředložil tedy požadovaný účetní doklad. Josef Plöckl podal proti tomuto rozhodnutí žalobu.

23. Německé orgány finanční správy o případu španělské orgány finanční správy neuvědomily.

24. Podle předkládajícího soudu účastníci původního řízení shodně tvrdí, že musí být vyloučena existence daňového úniku.

25. Předkládající soud má za to, že přemístění vozidla do Španělska, k němuž došlo v roce 2006, podléhá DPH, neboť se jedná o přemístění zboží osobou povinnou k dani z jejího podniku do jiného členského státu ve smyslu čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice. Místo tohoto přemístění je na základě čl. 8 odst. 1 písm. a) první věty této směrnice DPH v Německu.

26. Předkládající soud vylučuje existenci dodání zboží uvnitř Společenství společnosti D, neboť neexistovala dostatečná časová a věcná vazba mezi přemístěním vozidla do Španělska a jeho prodejem společnosti D. V této souvislosti zdůrazňuje, že k prodeji došlo až po uplynutí několika měsíců od jeho přemístění a že pořizovatel nebyl v okamžiku tohoto přemístění dosud znám.

27. Je tedy věcí předkládajícího soudu, aby určil, zda v souvislosti s přemístěním uvnitř Společenství, které uskutečnil J. Plöckl, vznikl nárok na osvobození od daně, které je stanoveno v čl. 28c části A písm. d) šesté směrnice, zejména s ohledem na okolnost, že nebyla přijata veškerá opatření k oznámení španělského identifikačního čísla pro DPH přiděleného španělskými orgány, která mohla být rozumně požadována.

28. Předkládající soud se přiklání k názoru, že přemístění uvnitř Společenství, k němuž došlo za výše popsaných okolností, musí být od daně osvobozeno.

29. Předkládající soud uvádí, že podle čl. 28c části A písm. d) šesté směrnice je od daně osvobozeno to přemístění, pro které by platilo osvobození od daně podle čl. 28c část A písm. a) téže směrnice, „kdyby bylo uskutečněno ve prospěch jiné osoby povinné k dani“.

30. Předkládající soud konstatuje, že kdyby bylo přemístění uvnitř Společenství dotčené ve věci v původním řízení uskutečněno ve prospěch jiné osoby povinné k dani, splňovalo by skutečně podmínky stanovené pro vznik nároku na osvobození od daně, které je stanoveno v čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice. Josef Plöckl totiž jakožto osoba povinná k dani odeslal vozidlo z Německa do Španělska za účelem jeho dalšího podnikatelského využití v této zemi.

31. Výše uvedený soud dále dodává, že vyjma případů daňového úniku nesmí členské státy ukládat další podmínky nad rámec podmínek již stanovených v čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice, zejména co se týče zdanění příslušného pořízení zboží uvnitř Společenství. Poukazuje v této souvislosti na rozsudky *Teleos* a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 70) a *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, body 30 a 55).

32. Předkládající soud má rovněž za to, že ve věci v původním řízení neexistují žádné závažné náznaky existence daňového úniku. Josef Plöckl se pouze dopustil nesprávného právního posouzení, neboť se domníval, že přemístění vozidla a jeho následný prodej společnosti D představuje jako celek dodání zboží uvnitř Společenství, které je osvobozeno od daně, což se ostatně odráží i v obsahu jeho přiznání k DPH a jeho účetních záznamů. Je pravda, že J. Plöckl by musel podat přiznání k dani v souvislosti s přemístěním uvnitř Společenství, které je v Německu osvobozeno od daně, jakož i v souvislosti s pořízením zboží uvnitř Společenství (čl. 28a odst. 6 šesté směrnice), které je zdanitelné ve Španělsku (čl. 28b část A odst. 1 téže směrnice) a po němž by muselo následovat dodání zboží společnosti D, které je zdanitelné rovněž ve Španělsku. Okolnost, že pořízení zboží uvnitř Společenství nebylo ve Španělsku zdaněno, nicméně nezakládá daňový únik, neboť v důsledku tohoto pořízení zboží uvnitř Společenství měl J. Plöckl nárok na odpočet DPH.

33. Za těchto okolností se předkládající soud zabývá tím, zda je daňový orgán oprávněn odepřít osvobození od daně, jestliže osoba povinná k dani neoznámila identifikační číslo svého zákazníka pro účely DPH (v případě přemístění uvnitř Společenství se jednalo o část jeho společnosti nacházející se na území jiného členského státu).

34. Odpověď na tuto otázku bude z velké části záviset na způsobu, jakým má být v kontextu přemístění uvnitř Společenství vykládán rozsudek *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592). Podle mínění předkládajícího soudu lze z bodů 44, 46 a 51 uvedeného rozsudku vyvodit, že pokud byly dodrženy hmotněprávní požadavky, osvobození od DPH musí být přiznáno, a to i přesto, že osoba povinná k dani nedodržela některé formální požadavky. Jinak by tomu bylo pouze v případě, kdyby nedodržení těchto formálních požadavků mělo za následek nemožnost prokázání splnění hmotněprávních požadavků. Znamená to tedy, že pokud byly dodrženy hmotněprávní požadavky, tak jako ve věci v původním řízení, formální požadavek týkající se identifikačního čísla pro účely DPH nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH.

35. Za těchto okolností se Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

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

IV – Řízení před Soudním dvorem

36. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 21. ledna 2015.

37. Písemná vyjádření předložily finanční úřad ve Schrobenhausenu, řecká a portugalská vláda a Evropská komise.

38. Jednání konaného dne 20. ledna 2016 se zúčastnili zástupci finančního úřadu ve Schrobenhausenu, německá vláda a Komise, kteří na něm byli vyslechnuti a předložili svá vyjádření.

V – Analýza předběžné otázky

39. Předkládající soud se táže, zda musí být čl. 22 odst. 8, čl. 28c část A písm. a) první pododstavec a písm. d) šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán státu původu odmítl, aby bylo přemístění uvnitř Společenství osvobozeno od daně, s odůvodněním, že osoba povinná k dani neoznámila identifikační číslo pro účely DPH přidělené státem určení, a to i přesto, že neexistují žádné závažné náznaky nasvědčující existenci daňového úniku, že dotčený majetek byl přemístěn do jiného členského státu a že byly dodrženy i ostatní podmínky pro osvobození od daně.

40. Z pohledu osoby povinné k dani představuje přemístění uvnitř Společenství přesun hmotného majetku z jejího podniku, který se nachází na území členského státu, na území jiného členského státu, a to pro účely jejího podnikání.

41. U plnění tohoto druhu v zásadě platí, že ve státě původu je osvobozeno od DPH a ve státě určení této dani podléhá, přičemž musí být dodržena zásada neutrality DPH. Spor v původním řízení se týká okolnosti, že stát původu (v tomto případě Spolková republika Německo) odepřel přiznání osvobození od daně, a to s odůvodněním, že osoba povinná k dani neoznámila orgánům tohoto státu identifikační číslo pro účely DPH, které bylo přiděleno státem určení (v tomto případě Španělským královstvím).

42. Rád bych zdůraznil tři skutkové závěry, k nimž dospěl předkládající soud. Zaprvé uvedený soud má za to, že neexistují žádné závažné náznaky existence daňového úniku. Zadruhé zmíněný soud dodává, že byly splněny všechny podmínky, které jsou stanoveny pro vznik nároku na osvobození od daně, vyjma povinnosti oznámit identifikační číslo pro účely DPH přidělené státem určení. Zatřetí tento soud upřesňuje, že oznámení tohoto čísla by k vyjasnění skutkového stavu stejně nepřispělo, protože ten už jasný byl. Položenou otázku proto zodpovím ve světle všech tří výše uvedených závěrů.

A – Režim použitelný na přemístění uvnitř Společenství

43. Režim přemístění uvnitř Společenství byl zřízen spolu se stanovením „přechodných úprav zdanění obchodu mezi členskými státy“, které zavedla směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).

44. V rámci těchto přechodných úprav je přemístění uvnitř Společenství zaprvé v členském státě původu postaveno na roveň dodání zboží a osvobozeno od daně a zadruhé v členském státě určení postaveno na roveň pořízení uvnitř Společenství, jež podléhá DPH. Takový přístup k přemístění uvnitř Společenství je v souladu s cílem přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy, který spočívá v přidělení daňového příjmu členskému státu, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného

zboží**.

1. Postavení přemístění uvnitř Společenství na roveň dodání zboží uskutečněnému za protiplnění v členském státě původu

45. Přemístění uvnitř Společenství nepředstavuje dodání zboží, tak jak je definováno v čl. 5 odst. 1 šesté směrnice. Podle zmíněného ustanovení totiž musí dodání zboží zahrnovat i převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Při přemístění uvnitř Společenství si však osoba povinná k dani právo nakládat s dotyčným hmotným majetkem jako vlastník ponechává, neboť tento majetek je pouze přemisťován do části podniku této osoby nacházející se na území jiného členského státu.

46. Tímto prvkem se přemístění uvnitř Společenství odlišuje od „běžných“ dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud je právo nakládat s hmotným majetkem jako vlastník převedeno na jinou osobu povinnou k dani (nebo na právnickou osobu nepovinnou k dani), která jedná jako taková v jiném členském státě, dané plnění musí být považováno za „běžné“ dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud naopak toto právo převedeno není a dotyčné zboží zůstává i nadále majetkem podniku příslušné osoby povinné k dani, pak toto plnění představuje přemístění uvnitř Společenství.

47. Souhlasím proto s analýzou provedenou předkládajícím soudem, podle níž nelze plnění uskutečněná J. Plöcklem považovat za „běžné“ dodání zboží uvnitř Společenství společnosti D, nýbrž za přemístění uvnitř Společenství (které mělo podobu odeslání vozidla do Španělska), po němž následovalo dodání zboží společnosti D (které mělo podobu prodeje vozidla). Domnívám se totiž, že pro existenci dodání zboží uvnitř Společenství je nezbytné, aby byla totožnost pořizovatele známa v okamžiku přepravy či odeslání zboží do jiného členského státu, což podle konstatování předkládajícího soudu ve sporu v původním řízení nenastalo***.

48. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že není přípustné, aby přemístění uvnitř Společenství podléhalo DPH pouze na základě definice uvedené v čl. 5 odst. 1 šesté směrnice.

49. Článek 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice staví však přemístění uvnitř Společenství na roveň dodání zboží uskutečněnému za protiplnění.

50. Použití metody postavení na roveň má jeden významný praktický dopad. Přemístění uvnitř Společenství totiž může podléhat DPH pouze za předpokladu, že byly dodrženy všechny podmínky pro postavení na roveň, jež jsou stanoveny v čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice. Zmíněné ustanovení zavádí pět níže uvedených podmínek pro postavení na roveň:

- přemístění musí být uskutečněno osobou povinnou k dani nebo jejím jménem;
- přemístění se musí týkat hmotného majetku podniku osoby povinné k dani,
- hmotný majetek musí být odeslán nebo přepraven z území vymezeného v článku 3 výše uvedené směrnice, avšak v rámci Unie (tj. z území jednoho členského státu na území jiného členského státu),
- majetek musí být přemístěn pro potřeby podniku a

** Rozsudky *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 22), *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, body 37 a 38) a *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, body 27 a 28).

*** Viz bod 26 tohoto stanoviska.

— majetek musí být přemístěn za účelem jiného plnění než některého z plnění vyjmenovaných ve výše uvedeném ustanovení****.

51. Je třeba dodat, že podle tradičních pravidel rozdělení důkazního břemene přísluší daňovým orgánům, aby prokázaly splnění těchto podmínek pro postavení na roveň dříve, než na dané přemístění uvnitř Společenství uplatní DPH. Tento úkol daňových orgánů je sice usnadněn oznamovacími povinnostmi, jež jsou uloženy osobám povinným k dani****, to však nemění nic na tom, že tyto orgány nesmí DPH na určité přemístění uvnitř Společenství uplatnit, aniž prokážou, že byly splněny všechny podmínky pro postavení na roveň.

52. Pokud jde o místo přemístění uvnitř Společenství, které bylo postaveno na roveň dodání zboží, je třeba použít ustanovení, jimiž se upravuje místo dodání zboží. Podle čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se za místo tohoto přemístění uvnitř Společenství, jež bylo „postaveno na roveň“, považuje území státu, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží, tj. ve věci v původním řízení území Spolkové republiky Německo.

2. Osvobození přemístění uvnitř Společenství od daně ve státě původu

53. Článek 28c část A písm. d) šesté směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od daně dodání zboží ve smyslu čl. 28a odst. 5 písm. b) této směrnice, „na které se vztahují výše uvedená osvobození od daně, jestliže se uskutečnila ve prospěch jiné osoby povinné k dani“.

54. Z pohledu logiky je legitimní zabývat se tím, jaký má toto ustanovení, jímž se rozšiřuje působnost osvobození od daně stanovených v čl. 28c část A písm. a) až c) šesté směrnice, vlastně smysl. Nestačilo by k tomu, aby do působnosti těchto osvobození spadalo přemístění uvnitř Společenství, pouze postavení na roveň, které je stanoveno v čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice?

55. Mám za to, že toto ustanovení o rozšíření působnosti bylo považováno za nezbytné proto, že v obou výše uvedených ustanoveních jsou výslovně zmíněny dvě různé osoby, a sice prodávající a pořizovatel. Vzhledem k tomu, že přemístění uvnitř Společenství se již ze své podstaty týká pouze jediné osoby, bylo nutné, aby byla působnost výše uvedených ustanovení rozšířena na přemístění uvnitř Společenství, která by do jejich působnosti spadala, pokud by byla uskutečněna „ve prospěch jiné osoby povinné k dani“.

56. Zbývá přezkoumat ještě hmotněprávní požadavky, jež musí být dodrženy, má-li v případě přemístění uvnitř Společenství vzniknout nárok na osvobození od daně stanovené v čl. 28c části A písm. d) šesté směrnice. Tyto hmotněprávní požadavky se liší v závislosti na konkrétním zboží, které je předmětem daného plnění, a to pro nové dopravní prostředky, pro výrobky podléhající spotřebním daním a pro další zboží, které je vyjmenováno v čl. 28c části A písm. b), c) a a) šesté směrnice.

57. Jak vyplývá ze znění předběžné otázky, předkládající soud má za to, že ustanovením relevantním ve věci v původním řízení je čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice, tj. ustanovení zavádějící osvobození pro „ostatní zboží“. Znamenalo by to tedy, že vozidlo, které J. Plöckl přemístil, nepředstavuje „nový dopravní prostředek“ ve smyslu čl. 28a odst. 2 a čl. 28c části A písm. b) této směrnice, což musí potvrdit předkládající soud.

58. Proto je třeba určit, jaké hmotněprávní požadavky musí být dodrženy k tomu, aby vznikl nárok na osvobození od daně, které je stanoveno souběžně v čl. 28c části A písm. a) a d) šesté směrnice.

**** Ve sporu v původním řízení je jasné, že tato posledně uvedená podmínka byla v případě přemístění uskutečněného J. Plöcklem splněna, takže není nutné zabývat se přezkumem plnění vyjmenovaných ve zmíněném ustanovení.

***** Viz zejména čl. 22 odst. 4 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z článku 28h téže směrnice.

59. Zprvce z čl. 28c části A písm. d) této směrnice vyplývá, že dotčené plnění musí představovat přemístění uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28a odst. 5 písm. b) zmíněné směrnice. Dané plnění tudíž musí splňovat všech pět podmínek pro postavení na roveň, jež jsou vyjmenovány v bodě 50 tohoto stanoviska.

60. Zadruhé čl. 28c část A písm. a) první pododstavec téže směrnice stanoví následující hmotněprávní požadavky:

- zboží musí být odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Unie, (tj. z území jednoho členského státu na území jiného členského státu), a
- dodání zboží musí být uskutečněno 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.

61. Mám za to, že splnění všech pěti podmínek pro postavení na roveň vyjmenovaných v bodě 50 tohoto stanoviska musí nutně znamenat i splnění hmotněprávních požadavků, jež ukládá čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice. Zejména okolnost, že zboží bylo přemístěno „pro potřeby jejího podniku“, znamená, že přemístění bylo uskutečněno pro osobu povinnou k dani, „která jedná jako taková“ *****.

62. Jediný další hmotněprávní požadavek, který ukládá čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice, je tedy představován výjimkami uvedenými ve druhém pododstavci tohoto ustanovení. Žádná písemnost ve spisu, který byl předložen Soudnímu dvoru, však nenavzdčuje tomu, že by se některá z těchto výjimek týkala J. Plöckla. Toto ustanovení nebylo ostatně zmíněno ani v předběžné otázce, kterou předkládající soud položil Soudnímu dvoru.

63. Z výše uvedeného vyplývá, že hmotněprávní požadavky, které musí ve věci v původním řízení dodržet J. Plöckl k tomu, aby měl nárok na osvobození od daně stanovené současně v čl. 28c části A písm. a) a d) šesté směrnice, mají podobný rozsah jako podmínky pro postavení na roveň, které jsou stanoveny v čl. 28a odst. 5 písm. b) této směrnice a o nichž jsem se již zmínil v bodě 50 tohoto stanoviska. Pro odpověď, kterou navrhnu Soudnímu dvoru, má tato skutečnost zvláštní význam *****.

3. Postavení přemístění uvnitř Společenství na roveň pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněnému za protiplnění v členském státě určení

64. V článku 28a odst. 3 šesté směrnice je pořízení zboží uvnitř Společenství definováno jako získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl odeslán nebo přepraven do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno.

65. Ve světle výše uvedené definice není možné, aby pořízení zboží uvnitř Společenství bylo v členském státě určení tohoto zboží považováno za pořízení zboží uvnitř Společenství, neboť právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník není při něm převedeno na jinou osobu *****.

66. Na základě čl. 28a odst. 6 šesté směrnice mohou být nicméně přemístění zboží uvnitř Společenství postavena na roveň pořízením zboží uvnitř Společenství uskutečněným za protiplnění.

***** Z judikatury vyplývá, že osoba povinná k dani jedná v tomto postavení, pokud uskutečňuje plnění v rámci své zdanitelné činnosti. V tomto smyslu viz rozsudek VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 49).

***** Viz body 100 až 103 tohoto stanoviska.

***** Viz body 45 a 46 tohoto stanoviska.

67. Pokud jde o místo přemístění uvnitř Společenství, které bylo postaveno na roveň pořízení zboží uvnitř Společenství, je namístež použít ustanovení, jimiž se upravuje místo pořízení zboží uvnitř Společenství. Podle čl. 28b části A odst. 1 šesté směrnice se za místo tohoto přemístění uvnitř Společenství, jež bylo „postaveno na roveň“, považuje území státu, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží pořizovateli, tj. ve věci v původním řízení území Španělského království.

B – Povinnost oznámit identifikační číslo přidělené státem určení pro účely DPH musí být pro účely osvobození přemístění uvnitř Společenství od daně považována za formální požadavek

68. Předmětem sporu v původním řízení je odeprání finanční úřadu ve Schrobenhausenu osvobodit od daně přemístění osobního motorového vozidla, jež uskutečnil J. Plöckl z Německa do Španělska, s odůvodněním, že posledně jmenovaný neoznámil identifikační číslo přidělené pro účely DPH posledně uvedeným státem.

69. Finanční úřad ve Schrobenhausenu, německá vláda a Komise zdůraznili na jednání úlohu, kterou při kontrole plnění uvnitř Společenství hraje oznámení identifikačního čísla přiděleného pro účely DPH státem určení. S ohledem na značné množství těchto plnění by bylo v praxi nemožné provádět jednotlivé kontroly každého plnění zvlášť. Daňové orgány členských států provádějí tedy automatizovanou kontrolu těchto plnění, která by ovšem nebyla proveditelná, pokud by osoby povinné k dani neměly povinnost oznámit identifikační číslo příjemce pro účely DPH ve státě určení.

70. Předkládající soud a portugalská vláda poukázaly rovněž na systém zavedený nařízením č. 1798/2003. Článek 17 tohoto nařízení stanoví automatickou výměnu informací mezi daňovými orgány, a sice ve třech situacích, a to pokud se má za to, že ke zdanění dochází v členském státě určení a účinnost kontrolního systému nutně závisí na informacích poskytovaných členským státem původu, pokud má členský stát důvod se domnívat, že došlo k porušení právních předpisů týkající se DPH nebo že tyto předpisy mohly být porušeny v jiném členském státě, a pokud existuje nebezpečí daňové ztráty v jiném členském státě.

71. Články 22 až 24 nařízení č. 1798/2003 kromě toho zavádějí v oblasti plnění uvnitř Společenství elektronické uchování a automatickou výměnu informací, jež se týkají identifikačních čísel pro účely DPH v jednotlivých členských státech a celkové hodnoty dodání zboží uvnitř Společenství mezi dvěma osobami, jimž byla přidělena tato čísla.

72. Vzhledem k tomu, že podle judikatury Soudního dvora nemá nedodržení hmotněprávních požadavků stejné následky jako nedodržení požadavků formálních *****; je nutné určit, zda povinnost oznámit identifikační číslo přidělené státem určení pro účely DPH má být pro účely přiznání sporného osvobození od daně považována za hmotněprávní, nebo formální požadavek.

73. Finanční úřad ve Schrobenhausenu, jakož i německá a portugalská vláda ve svém písemném a ústním vyjádření tvrdily, že tato povinnost nemá být považována za formální požadavek, nýbrž za požadavek „věcný“, „kvazi-věcný“ či „formální požadavek s věcnými účinky“.

74. Z důvodů, které uvedu níže, se však domnívám, že tato povinnost musí být považována za formální požadavek.

***** Viz body 79 až 103 tohoto stanoviska.

75. Zprvė metodika, kterou uplatňuje Soudní dvůr při určování hmotněprávních požadavků, jimiž je podmíněn nárok na osvobození od daně nebo nárok na odpočet DPH, spočívá v analýze znění ustanovení šesté směrnice, jímž se požadovaný nárok zavádí*****.

76. V projednávané věci je osvobození od daně, jehož se domáhá J. Plöckl, stanoveno souběžně v čl. 28c části A písm. a) a d) šesté směrnice. V žádném z těchto dvou ustanovení přitom není zmíněna povinnost oznámit identifikační číslo přidělené státem určené pro účely DPH. Hmotněprávní požadavky, které mohou být určeny na základě „analýzy“ znění těchto dvou ustanovení, jsou vyjmenovány v bodech 59 a 60 tohoto stanoviska.

77. Zadruhé Soudní dvůr opakovaně prohlásil povinnost týkající se identifikace pro účely DPH***** i povinnost oznámit identifikační číslo pro účely DPH***** za hmotněprávní požadavky, a to v souvislosti s nárokem na odpočet i v souvislosti s osvobozením od daně v případě pořízení zboží uvnitř Společenství. Neshledávám proto žádný důvod, abychom tuto judikaturu přehodnocovali v kontextu osvobození přemístění uvnitř Společenství od daně.

78. Z výše uvedeného vyplývá, že J. Plöckl tím, že neoznámil finančnímu úřadu ve Schrobenhausenu španělské identifikační číslo pro účely DPH, nedodržel formální požadavek, který ukládá německý zákonodárce pro účely přiznání osvobození od daně v případě přemístění uvnitř Společenství. Nyní je zapotřebí určit, jaké následky má nedodržení takového formálního požadavku s ohledem na zásady stanovené Soudním dvorem.

C – Judikatura týkající se nedodržení formálních požadavků v oblasti DPH

79. Je přípustné, aby daňové orgány státu původu odepřely osvobození od daně v případě přemístění uvnitř Společenství, které je stanoveno v čl. 28c části A písm. a) a d) šesté směrnice, z důvodu nedodržení takového formálního požadavku, jako je povinnost oznámit identifikační číslo přidělené pro účely DPH státem určené?

80. Typickým rysem judikatury Soudního dvora v oblasti DPH je odmítání formalismu. V praxi vede tento postoj k tomu, že je daňovým orgánům členských států ukládána povinnost přiznat určitý nárok, pokud byly dodrženy všechny hmotněprávní požadavky, a to i v případě nedodržení některých požadavků formálních*****.

81. Toto odmítání formalismu připouští nicméně dvě výjimky. Zprvė výše uvedené zásady se nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku v oblasti DPH*****. Zadruhé se jí nemůže dovolávat ani osoba povinná k dani, která má v úmyslu vyhnout se povinnosti podat důkazy týkající se dodržení hmotněprávních požadavků*****. V následujících bodech vysvětlím důvody, které mě vedou k názoru, že za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, nemohly být zmíněné dvě výjimky uplatněny, takže finanční úřad ve Schrobenhausenu byl povinen osvobodit přemístění uvnitř Společenství, které uskutečnil J. Plöckl, od daně.

***** Co se týče osvobození od daně v případě dodání zboží uvnitř Společenství, viz rozsudky Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, body 27 a 28), Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 30), Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 23), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 29 a 30) a Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31). Co se týče nároku na odpočet, viz rozsudek Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 41 až 43).

***** Viz judikatura citovaná v poznámce pod čarou 22.

***** Viz judikatura citovaná v poznámce pod čarou 23.

***** Viz body 83 až 91 tohoto stanoviska.

***** Viz body 92 až 95 tohoto stanoviska.

***** Viz body 96 až 103 tohoto stanoviska.

82. S ohledem na některé z písemných a ústních vyjádření předložených Soudnímu dvoru budu muset odmítnout i existenci hypotetické třetí výjimky ze zásady odmítání formalismu, která by vycházela z rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) a podle níž by mohl být nárok na osvobození odepřen, pokud osoba povinná k dani nepřijala za účelem dodržení formálních požadavků veškerá opatření, která od ní lze rozumně požadovat *****.

1. Zásada odmítání formalismu zakotvená v rozsudku Collée (C-146/05, EU:C:2007:549)

83. V rozsudku Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), jehož předmětem bylo odepření osvobodit od daně dodání zboží uvnitř Společenství, a to z důvodu opožděného předložení účetního dokladu dodání, Soudní dvůr uvedl, že zásada odmítání formalismu v oblasti DPH vyplývá zaprvé z objektivní povahy pojmů, jež jsou definovány právními předpisy v oblasti DPH, a zadruhé ze zásady daňové neutrality.

84. Řečeno slovy Soudního dvora, „vnitrostátní opatření, které v podstatě podmiňuje nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně dodáním formálních povinností, aniž zohledňuje hmotněprávní požadavky, a zejména aniž se zabývá otázkou, zda tyto povinnosti byly splněny, jde nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru [DPH]“ *****.

85. Soudní dvůr dále uvedl, že „[p]lnění totiž musejí být zdaněna s přihlédnutím k jejich objektivním vlastnostem [...]. 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“ *****.

86. Proto tedy „požaduje zásada daňové neutrality[...], aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům“ *****.

87. Tuto zásadu, podle níž zásada daňové neutrality požaduje, aby byl nárok na odpočet či na osvobození od DPH přiznán, „jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům“ (dále jen „zásada odmítání formalismu“), uplatňuje Soudní dvůr opakovaně v souvislosti s nárokem na odpočet ***** i v souvislosti s osvobozením od daně v případě dodání zboží uvnitř Společenství *****.

***** Viz body 104 až 117 tohoto stanoviska.

***** Rozsudek Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

***** Rozsudek Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 30).

***** Rozsudek Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31).

***** Rozsudky Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, body 49 až 52), Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 62 až 65), Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, body 39 až 45), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, body 32 až 37), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, body 43 až 49), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 60 až 63), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, body 32 a 33), Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 35), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 38 až 40) a Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 až 61).

***** Rozsudky Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, body 29 až 31), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, body 59 až 61), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 45 a 46) a Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, body 35, 36 a 43).

88. Tato zásada byla kromě toho uplatněna rovněž v souvislosti s různými formálními požadavky, například s povinností uvést identifikaci pro účely DPH ***** , povinností oznámit identifikační číslo smluvního partnera pro účely DPH ***** nebo s povinností předložit prohlášení ***** , fakturu ***** nebo účetní záznamy ***** v souladu s šestou směrnicí.

89. Pokud jde o spor v původním řízení, předkládající soud konstatoval, že J. Plöckl splnil všechny podmínky požadované k tomu, aby přemístění uvnitř Společenství, které uskutečnil, mohlo být osvobozeno od daně, vyjma povinnosti oznámit identifikační číslo přidělené pro účely DPH státem určení ***** .

90. Vzhledem k tomu, že posledně uvedená povinnost musí být považována za formální požadavek, lze z výše uvedeného konstatování vyvodit, že J. Plöckl dodržel veškeré hmotněprávní požadavky k tomu, aby mohl mít na toto osvobození od daně nárok. Znamená to tedy, že finanční úřad ve Schrobenhausenu byl v zásadě povinen přemístění uvnitř Společenství, které uskutečnil J. Plöckl, osvobodit od daně.

91. Jinak by tomu bylo pouze v případě, že by se na J. Plöckla vztahovala některá ze dvou výjimek ze zásady odmítání formalismu. Z důvodů, které vysvětlím níže, se nicméně domnívám, že takový případ nenastal.

2. První výjimka: úmyslná účast na daňovém úniku

92. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že uplatnění zásady odmítání formalismu musí být vyloučeno v případě, že se osoba povinná k dani podílela „úmyslně na daňovém úniku, který ohrozil řádné fungování společného systému DPH“. Soudní dvůr totiž rozhodl, že zásady daňové neutrality, z níž vychází zásada odmítání formalismu ***** , se nemůže platně dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku ***** .

93. V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení zahájeného na základě článku 267 SFEU nemá Soudní dvůr pravomoc ověřovat ani posuzovat skutkové okolnosti věci v původním řízení. Je tedy na vnitrostátním soudu, aby provedl celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností této věci za účelem rozhodnutí, zda osoba povinná k dani jednala v dobré víře a přijala veškerá opatření, která lze po ní rozumně požadovat k zajištění toho, aby plnění, které uskutečnila, nevedlo k její účasti na daňovém úniku ***** .

***** Rozsudky Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, body 48 až 51), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, body 31 až 36), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 47), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 60 a 63), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, body 59 až 63), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, bod 33) a Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 60 a 61).

***** Rozsudky VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 47 až 51) a Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 43).

***** Rozsudky Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 60 až 64), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, body 41 až 45) a Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 42 až 46).

***** Rozsudky Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, body 49 až 53), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, body 41 až 45), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, body 44 až 49) a Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 42 až 46).

***** Rozsudky Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, body 28 až 31), Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 60 až 64) a Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 42 až 46).

***** Viz bod 42 tohoto stanoviska.

***** Viz body 83 až 87 tohoto stanoviska.

***** Rozsudky R. (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 54) a VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46).

***** Rozsudky Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53) a Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 41).

94. V projednávané věci přitom z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že se účastníci původního řízení shodnou na tom, že se J. Plöckl nepodílel na daňovém úniku. I ze samotného znění předběžné otázky položené Soudnímu dvoru lze vyvodit, že podle předkládajícího soudu neexistují žádné závažné náznaky, které by nasvědčovaly existenci daňového úniku. Předkládající soud poukazuje v této souvislosti na několik skutečností. Zaprvé J. Plöckl oznámil finančnímu úřadu ve Schrobenhausenu veškeré relevantní údaje^{*****}, zejména datum odeslání vozidla do Španělska, totožnost příjemce této zásilky (obchodníka), datum prodeje vozidla ve Španělsku, jakož i totožnost pořizovatele (D) a jeho španělské identifikační číslo pro účely DPH^{*****}. Zadruhé by v souvislosti s daným přemístěním uvnitř Společenství měl J. Plöckl každopádně nárok na odpočet DPH ve Španělsku, neboť toto přemístění bylo uskutečněno pro účely zdanitelného dodání zboží společnosti D^{*****}.

95. S ohledem na to, co bylo uvedeno výše, se tedy domnívám, že první výjimka ze zásady odmítání formalismu se na J. Plöckla nevztahuje.

3. Druhá výjimka: povinnost prokázat dodržení hmotněprávních požadavků

96. Podle judikatury Soudního dvora musí být uplatnění zásady odmítání formalismu vyloučeno i v situaci, v níž by „porušení formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění hmotněprávních požadavků“. Tato druhá výjimka ze zásady odmítání formalismu, která se týká důkazů, jež mohou daňové orgány členských států požadovat od osob povinných k dani, platí podle Soudního dvora v souvislosti s nárokem na odpočet^{*****} i v souvislosti s osvobozením od daně v případě dodání zboží uvnitř Společenství^{*****}.

97. Tato výjimka je v souladu s tradičními zásadami, jimiž se řídí rozdělení důkazního břemene a podle nichž přísluší osobě požadující daňovou výhodu, aby prokázala, že splnila požadavky, jež jsou za tímto účelem stanoveny. V souvislosti s osvobozením od daně týkajícím se dodání zboží uvnitř Společenství Soudní dvůr upřesnil, že dodavateli zboží náleží předložit důkaz, že byly splněny podmínky stanovené pro účely použití čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice^{*****}.

98. Soudní dvůr nicméně připustil určitou „výjimku z výjimky“, která je v projednávané věci zvláště významná. Z ustálené judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné požadavky, nemůže vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit^{*****}.

***** Jak uvádí předkládající soud, oznámení španělského identifikačního čísla pro DPH J. Plöcklem „by k vyjasnění skutkového stavu stejně nepřispělo, protože ten už jasný byl“. Viz bod 42 tohoto stanoviska.

***** Viz bod 20 tohoto stanoviska.

***** Viz bod 32 tohoto stanoviska.

***** Rozsudky EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71) a Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 39).

***** Rozsudky Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 61) a VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46).

***** Rozsudky Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 26), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 46) a VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 43).

***** Rozsudky Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 51), Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 64), Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 40), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, bod 35), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 62 a 71), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 40) a Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 59).

99. Ve sporu v původním řízení by mohlo oznámení identifikačního čísla přiděleného pro účely DPH ve Španělsku, které požadoval finanční úřad ve Schrobenhausenu, napomoci prokázat, že J. Plöckl má ve výše uvedeném státě postavení osoby povinné k dani *****.

100. Režim přemístění uvnitř Společenství, který je použitelný na věc v původním řízení, vykazuje v tomto ohledu nicméně ještě jednu zvláštnost. Vzhledem k tomu, že pro účely postavení přemístění uvnitř Společenství na roveň dodání zboží uskutečněnému za protiplnění se odesláním či přepravou majetku „pro potřeby [...] podniku“ osoby povinné k dani považují podle čl. 28a odst. 5 písm. b) šesté směrnice za hmotněprávní požadavek, a vzhledem k tomu, že finanční úřad ve Schrobenhausenu konstatoval existenci takového zdanitelného plnění, je přípustné, aby výše uvedený orgán přesto odepřel osvobození od DPH, které je stanoveno v čl. 28c části A písm. d) této směrnice, s odůvodněním, že daná osoba povinná k dani neprokázala, že toto přemístění bylo uskutečněno „ve prospěch osoby povinné k dani jednající jako takové“?

101. Jak jsem již uvedl výše, pokud osoba povinná k dani uskutečňuje přemístění majetku „pro potřeby [...] podniku“ (což představuje hmotněprávní požadavek ve fázi, kdy má být toto přemístění postaveno na roveň dodání zboží uskutečněnému za protiplnění), znamená to, že toto přemístění je uskutečňováno ve prospěch osoby povinné k dani „která jedná jako taková“, tzn., která jedná v rámci své zdanitelné činnosti (což představuje hmotněprávní požadavek ve fázi osvobození tohoto přemístění od daně) *****.

102. Pokud tedy finanční úřad ve Schrobenhausenu rozhodl v tom smyslu, že přemístění uvnitř Společenství, které uskutečnil J. Plöckl, má být zdaněno, je třeba z této okolnosti vyvodit, že tento úřad měl k dispozici veškeré údaje potřebné k tomu, aby určil, že dané přemístění bylo uskutečněno „pro potřeby [...] podniku“, a tedy ve prospěch osoby povinné k dani, „která jedná jako taková“. Zvláštní význam má v této souvislosti okolnost, že finanční úřad ve Schrobenhausenu měl k dispozici fakturu předanou J. Plöcklem, která se týkala prodeje dotčeného vozidla společnosti D *****. Rád bych dodal, že předkládající soud považuje za prokázanou rovněž skutečnost, že J. Plöckl odeslal vozidlo z Německa do Španělska proto, aby jej mohl nadále používat pro účely svého podnikání *****.

103. Z výše uvedeného tedy podle mého mínění vyplývá, že finanční úřad ve Schrobenhausenu měl k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že byly dodrženy hmotněprávní požadavky, jimiž je podmíněno sporné osvobození od daně. Znamená to tedy, že druhá výjimka ze zásady odmítání formalismu se na J. Plöckla nevztahuje.

D – K neexistenci výjimky ze zásady odmítání formalismu, zavedené rozsudkem VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592)

104. Na základě argumentu vyvozeného z určitých částí rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), zejména z jeho bodů 52 a 58, navrhuje finanční úřad ve Schrobenhausenu, portugalská vláda a Komise, aby bylo uznáno to, co bych označil za třetí výjimku ze zásady odmítání formalismu.

105. Podle nich Soudní dvůr umožnil, aby daňové orgány odepřely osobě povinné k dani nárok, kterého se tato dovolává, i při dodržení veškerých hmotněprávních požadavků, a to jestliže osoba povinná k dani nepřijala veškerá opatření, která lze od ní rozumně požadovat za účelem dodržení určitého formálního požadavku. Tento argument má v projednávané věci značnou váhu, neboť se na něj předkládající soud Soudního dvora výslovně dotázal.

***** Rozsudek VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 48 a 49).

***** Viz bod 61 tohoto stanoviska a judikatura citovaná v poznámce pod čarou 6.

***** Viz bod 20 tohoto stanoviska.

***** Viz bod 30 tohoto stanoviska.

106. Domnívám se, že takový „striktní“ výklad rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) musí být odmítnut, a to ze tří níže uvedených důvodů.

107. Zprvė zastávám názor, že tento striktní výklad vychází z chybného výkladu rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Připomeňme si, že předmětem uvedené věci bylo odepření osvobození stanoveného pro účely dodání zboží uvnitř Společenství, a to z důvodu nedodržení formálního požadavku, který měl splnit dodavatel a který spočíval v oznámení identifikačního čísla pořizovatele pro účely DPH (viz bod 39 uvedeného rozsudku).

108. V bodech 40 až 47 výše uvedeného rozsudku shrnuje Soudní dvůr svou dosavadní judikaturu týkající se omezení pravomoci členských států podmínit osvobození od daně v případě dodání zboží uvnitř Společenství dodržím formálních požadavků, a to včetně dodržení požadavků týkajících se důkazních prostředků. Konkrétně v bodech 45 až 46 téhož rozsudku je připomenuto, že zásada neutrality DPH vyžaduje odmítnutí formalismu, vyjma situace, v níž se osoba povinná k dani úmyslně podílela na daňovém úniku. Naproti tomu Soudní dvůr nijak nezmínil existenci výjimky z odmítání formalismu v případě, že osoba povinná k dani nepřijala veškerá opatření, která od ní lze rozumně požadovat za účelem dodržení určitého formálního požadavku.

109. V bodech 48 až 53 rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) uplatnil Soudní dvůr výše uvedené zásady na konkrétní okolnosti dané věci. Zásadu odmítání formalismu uplatnil Soudní dvůr zejména v bodě 51 uvedeného rozsudku:

„Ačkoliv identifikační číslo pro účely DPH prokazuje daňový status osoby povinné k dani a usnadňuje daňovou kontrolu plnění, k nimž dochází uvnitř Společenství, jedná se však pouze o formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky dodání uvnitř Společenství“.

110. V bodě 52 výše uvedeného rozsudku, který se částečně opakuje v bodě 58 téhož rozsudku a z něhož vychází striktní výklad navrhovaný účastníky řízení uvedenými v bodě 104 stanoviska v projednávané věci, Soudní dvůr zkoumal, zda má být první výjimka z této zásady, tj. účast osoby povinné k dani na daňovém úniku, považována za relevantní z hlediska konkrétních skutečností věci v původním řízení:

„Proto ačkoliv je od dodavatele legitimní požadovat, aby jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby *zajistil, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém úniku* [...], členské státy by zašly nad rámec opatření, která jsou nezbytná pro správný výběr daně, kdyby odmítly přiznat osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH pouze z toho důvodu, že identifikační číslo pro účely DPH nebylo dodavatelem předáno, *i když* tento dodavatel – v dobré víře a po přijetí všech opatření, která od něj lze rozumně požadovat – toto číslo předat nemůže, ale předá vedle toho další údaje, které dostatečným způsobem prokazují, že pořizovatel je osobou povinnou k dani, která v rámci dotčeného plnění jedná jako taková“ (zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska).

111. První část věty dle mého názoru připomíná princip první výjimky ze zásady odmítání formalismu, zatímco závěrečná část věty uvedená výrazem „*i když*“ představuje konkrétní uplatnění této výjimky. Soudní dvůr tak rozhodl, že účast dodavatele na daňovém úniku může být vyloučena na základě okolnosti, že tento dodavatel jedná v dobré víře, který přijal všechna opatření, která od něj lze rozumně požadovat, nemůže předat identifikační číslo pořizovatele. Takový výklad potvrzuje i bod 53 téhož rozsudku, v němž Soudní dvůr dospěl k závěru, že „se jeví, že ani jeden z těchto účastníků *nejednal podvodným způsobem*“ (zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska).

112. Přestože finanční úřad ve Schrobenhausenu, portugalská vláda a Komise tvrdí opak, znamená to, že bod 52 rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) nezavádí třetí výjimku ze zásady odmítání formalismu, podle níž by osoba povinná k dani musela k tomu, aby neztratila nárok na osvobození od daně, přijmout veškerá opatření, která od ní lze rozumně požadovat *za účelem dodržení formálních požadavků*. Podle mého názoru Soudní dvůr v tomto případě pouze připomněl a uplatnil první výjimku z této zásady, podle níž osoba povinná k dani, nechce-li ztratit nárok na osvobození od daně, musí přijmout všechna opatření, která od ní mohou být rozumně požadována, *aby zajistila, že plnění, které provádí, ji nepovede k účasti na daňovém úniku*.

113. Zadržet existence třetí výjimky ze zásady odmítání formalismu není v žádném smyslu potvrzena ani judikaturou z doby před vydáním rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) ani po něm. Rád bych v této souvislosti zdůraznil, že na existenci této hypotetické třetí výjimky vycházející z kombinace dvou kritérií, a sice „dobré víry“ a „opatření, která lze rozumně požadovat od osoby povinné k dani“, Soudní dvůr nepoukázal v žádném z rozsudků z doby po vydání výše uvedeného rozsudku, v nichž znovu potvrdil zásadu odmítnutí formalismu *****.

114. A konečně zatřetí striktní výklad, který navrhuje finanční úřad ve Schrobenhausenu, portugalská vláda a Komise, je neslučitelný se způsobem, jakým Soud rozhodl v rozsudcích z doby před vydáním rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) a po něm. Takto přísné kritérium totiž Soudní dvůr v žádném z těchto rozsudků neuplatnil.

115. V této souvislosti nám může být užitečná judikatura týkající se porušení povinnosti předložit příznání k dani, fakturu a účetní záznamy v souladu s právními předpisy platnými v oblasti DPH ***** povinnosti uvést identifikaci pro účely DPH ***** nebo povinnosti oznámit identifikační číslo smluvního partnera pro účely DPH ***** . Vyjma takových mimořádných okolností, jaké existovaly ve věci, v níž byl vydán rozsudek VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 53), může totiž takové formální požadavky dodržet každá osoba povinná k dani, která přijala „[všechna] opatření, která od [ní] lze rozumně požadovat“. Soudní dvůr přitom mnohokrát zopakoval, že nedodržení formálního požadavku nesmí mít za následek ztrátu nároku na odpočet nebo na osvobození od daně, byly-li dodrženy hmotněprávní požadavky.

116. Mám za to, že takto přísné kritérium by omezilo působnost zásady odmítání formalismu v případech vyšší moci. Nedodržení formálního požadavku by totiž vždy vedlo ke ztrátě dovolávaného nároku, vyjma okolností, které zabránily osobě povinné k dani ve splnění tohoto požadavku i přesto, že přijala veškerá opatření, která od ní lze rozumně požadovat. Podle mého mínění nelze pochybovat o tom, že takový výklad by způsobil zásadní převrat v ustálené judikatuře Soudního dvora týkající se odmítání formalismu v oblasti DPH.

117. Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba odmítnout striktní výklad rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), který navrhuje finanční úřad ve Schrobenhausenu, portugalská vláda a Komise s cílem dosáhnout uznání třetí výjimky ze zásady odmítání formalismu.

***** Rozsudky Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, bod 32), Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 35), Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 39), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38) a Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58).

***** Viz judikatura citovaná v poznámkách pod čarou 24, 25 a 26.

***** Viz judikatura citovaná v poznámce pod čarou 22.

***** Viz judikatura citovaná v poznámce pod čarou 23.

E – K nemožnosti odůvodnit odepření sporného osvobození od daně nedodržením dalších povinností, jež jsou uloženy prostřednictvím šesté směrnice nebo na jejím základě

118. V některých písemných a ústních vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru je poukazováno na určité povinnosti, jež jsou uloženy prostřednictvím šesté směrnice nebo na jejím základě, a to s cílem doložit, že odepření nároku na sporné osvobození od daně může být odůvodněno neoznámením identifikačního čísla pro DPH přiděleného státem původu.

119. Prvním ustanovením, na něž je v této souvislosti poukazováno, je čl. 28c část A první věta šesté směrnice, podle něhož je věcí členských států, aby „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“ stanovily podmínky, za nichž budou osvobozovat plnění uvnitř Společenství od daně.

120. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy musí při výkonu pravomocí, jež jim toto ustanovení přiznává, dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty, proporcionality a ochrany legitimního očekávání

121. Nadto je třeba uvést, že Soudní dvůr nikdy nevyložil tuto větu v tom smyslu, že by umožňovala členským státům odepřít osvobození od daně pouze z důvodu nedodržení určitého formálního požadavku. Přesněji řečeno, Soudní dvůr několikrát zopakoval, že samotné nedodržení formálního požadavku, zejména požadavku týkajícího se oznámení identifikačního čísla pořizovatele, nemůže být považováno za důvod k tomu, aby bylo v případě dodání zboží uvnitř Společenství odepřeno osvobození od daně, které je stanoveno v čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice. Neshledávám žádné důvody k tomu, abychom se touto judikaturou znovu zabývali i v souvislosti s přemístěním uvnitř Společenství.

122. Druhé ustanovení, na něž je poukazováno s cílem odůvodnit odepření sporného osvobození od daně a jehož se týká i předběžná otázka, je čl. 22 odst. 8 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z článku 28h této směrnice, v němž se stanoví, že „[č]lenské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru [DPH] daně a k předcházení daňovým únikům“.

123. Na tomto místě musím znovu zdůraznit, že zmíněné ustanovení nebylo nikdy vykládáno v tom smyslu, že by umožňovalo členským státům odepřít osvobození od daně pouze z důvodu nedodržení formálního požadavku. Z ustálené judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že opatření, jež jsou členské státy oprávněny přijímat na základě tohoto ustanovení, nesmí zpochybňovat základní zásadu neutrality DPH. Znamená to tedy, že tato opatření nemohou být používána způsobem, který by zpochybňoval zásadu odmítání formalismu, která vyplývá ze zásady neutrality DPH.

***** Rozsudky *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 25), *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 45), *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 36), a *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27).

***** Viz judikatura citovaná v poznámce pod čarou 21.

***** Viz zejména rozsudky *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 26), *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 44) a *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 37). Co se týče článku 273 směrnice 2006/112, kterým byl nahrazen čl. 22 odst. 8 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z článku 28h této směrnice, viz rovněž rozsudky *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49), *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 47) a *Salomie a Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62).

***** Viz body 83 až 87 tohoto stanoviska.

124. Jinými slovy, odepřít nárok na osvobození od daně z důvodu nedodržení formálního požadavku mohou daňové orgány pouze v případě úmyslné účasti osoby povinné k dani na daňovém úniku. Tuto hypotézu nicméně předkládající soud ve sporu v původním řízení vyloučil *****.

125. Za účelem odůvodnění odepření sporného osvobození od daně bylo poukazováno ještě na třetí kategorii ustanovení šesté směrnice, do níž spadají ustanovení, jimiž se osobám povinným k dani ukládají určité formální požadavky, mezi něž patří například povinnost vystavit fakturu, v níž jsou uvedena identifikační čísla prodejce a pořizovatele (čl. 22 odst. 3 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z článku 28h téže směrnice), nebo povinnost předložit souhrnný výkaz pořizovatelů identifikovaných pro účely DPH, kterým osoba povinná k dani dodala zboží za podmínek stanovených v čl. 28c části A písm. a) a d) šesté směrnice [která je stanovena v čl. 22 odst. 6 písm. b) této směrnice ve znění vyplývajícím z článku 28h téže směrnice].

126. Nemám v úmyslu jakkoliv zpochybňovat možnost uložení přiměřené sankce v případě, že nebudou dodrženy výše uvedené formální požadavky, ale neshledávám žádné důvody k tomu, aby takové nedodržení vedlo ke ztrátě nároku na osvobození od daně, které souběžně stanoví čl. 28c část A písm. a) a d) šesté směrnice. Výše uvedená ustanovení především nestanoví, že by bylo přiznání tohoto osvobození od daně podmíněno splněním formálních požadavků stanovených jinými ustanoveními šesté směrnice.

127. Čtvrtá kategorie ustanovení, na něž bylo poukázáno s cílem odůvodnit odepření sporného osvobození od daně, se týká povinnosti podat daňové přiznání v souvislosti s přemístěním uvnitř Společenství, které bylo „postaveno na roveň“ pořízení zboží uvnitř Společenství a jež ve státě určení (tj. ve Španělském království) podléhá DPH.

128. Ve sporu v původním řízení se J. Plöckl zřejmě domníval, že přemístění vozidla dotčeného v původním řízení do Španělska a jeho prodej v téže zemi představují běžné dodání zboží uvnitř Společenství, které je uvedeno v čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice. Proto tedy ve státě určení nepodal daňové přiznání v souvislosti s touto transakcí, „postavenou na roveň“ pořízení zboží uvnitř Společenství. V této souvislosti totiž společnosti D, jakožto pořizovateli vozidla, příslušelo podat daňové přiznání týkající se pořízení zboží uvnitř Společenství.

129. Z ustálené judikatury však vyplývá, že není přípustné, aby v členském státě původu bylo v případě dodání zboží uvnitř Společenství odepřeno osvobození od daně z důvodu, že v souvislosti s příslušným pořízením zboží uvnitř Společenství nebylo ve státě určení podáno daňové přiznání *****.

130. Znamená to tedy, že ve sporu v původním řízení nebyl finanční úřad ve Schrobenu oprávněn k tomu, aby odepřel sporné osvobození od daně s odůvodněním, že J. Plöckl nepodal ve Španělsku daňové přiznání týkající se příslušného pořízení zboží uvnitř Společenství. Jinak by tomu mohlo být jedině v případě, že by se osoba povinná k dani úmyslně podílela na daňovém úniku ***** – připomínám však, že tuto hypotézu předkládající soud ve sporu v původním řízení vyloučil *****.

***** Viz bod 94 tohoto stanoviska.

***** Rozsudky Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, body 69 až 72) a VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 55 až 57).

***** Rozsudek R. (C-285/09, EU:C:2010:742, body 51 až 55).

***** Viz bod 94 tohoto stanoviska.

131. Z výše uvedeného vyplývá, že odepření přiznat sporné osvobození od daně z důvodu neoznámení identifikačního čísla přiděleného pro účely DPH státem určení nemůže být odůvodněno nedodržením povinností uložených prostřednictvím výše uvedených ustanovení šesté směrnice nebo na jejich základě.

F – K možnosti uložit sankci v případě nedodržení této povinnosti

132. Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že finanční úřad ve Schrobenhausenu nebyl oprávněn k tomu, aby odepřel osvobození od daně týkající se sporného přemístění uvnitř Společenství z důvodu, že J. Plöckl nedodržel povinnost oznámit španělské identifikační číslo pro účely DPH, vzhledem k tomu, že:

- tato povinnost musí být považována za formální požadavek,
- neexistují žádné závažné náznaky, které by nasvědčovaly existenci daňového úniku,
- finanční úřad ve Schrobenhausenu měl k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že hmotněprávní požadavky byly dodrženy.

133. Takový závěr je podle mého mínění v souladu i se zásadou proporcionality. Domnívám se totiž, že odepření sporného osvobození od daně a dvojí zdanění přemístění uvnitř Společenství, které by mohlo být jeho důsledkem ***** , představuje nepřiměřenou sankci, neboť J. Plöckl se dopustil pouze omylu týkajícího se právní kvalifikace dotčeného plnění, jak uvádí předkládající soud.

134. Tato povinnost osvobodit za okolností sporu v původním řízení sporné přemístění uvnitř Společenství od daně nicméně neznamená, že by daňové orgány státu původu nebyly oprávněny uložit sankci za to, že osoba povinná k dani neoznámí identifikační číslo přidělené státem určení.

135. Rád bych v této souvislosti zdůraznil, že přístup, který tímto navrhuji, nijak nezpochybňuje samotnou *podstatu* povinnosti oznámit identifikační číslo přidělené pro účely DPH státem původu, která náleží osobám povinným k dani v případě přemístění uvnitř Společenství, zejména s ohledem na úlohu, kterou tato povinnost hraje při kontrole plnění uvnitř Společenství. Od přístupu, který navrhuji finanční úřad ve Schrobenhausenu, německá a portugalská vláda a Komise, se totiž tento přístup ve skutečnosti liší pouze konkrétní *sankcí*, která je s touto povinností spojena.

136. Judikatura Soudního dvora týkající se odmítání formalismu mě totiž vede k závěru, že za nedodržení povinnosti oznámit identifikační číslo přidělené pro účely DPH státem původu nemůže být na rozdíl od tvrzení uvedených účastníků řízení uložena sankce v podobě odepření sporného osvobození od daně.

137. Podle mého názoru je ovšem nepochybné, že za nedodržení této povinnosti lze uložit správní sankci. Z ustálené judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že osobě povinné k dani, která nedodržela formální požadavky stanovené prostřednictvím šesté směrnice nebo na jejím základě, může být uložena správní sankce v souladu s vnitrostátními opatřeními, jimiž se tato směrnice provádí do vnitrostátního práva ***** .

***** Dotčené přemístění by bylo zdaněno poprvé ve státě původu jakožto dodání zboží (které nebylo osvobozeno od daně) a podruhé ve státě určení jakožto pořízení zboží uvnitř Společenství.

***** Rozsudky Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, body 52) a v témže smyslu rovněž Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 63).

138. Při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy mají členské státy i nadále pravomoc si zvolit sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat tuto pravomoc za dodržování unijního práva a jeho základních zásad, a tedy i při dodržování zásady proporcionality*****.

139. Za účelem posouzení toho, zda je dotčená sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost porušení povinnosti, za které má být tato sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce*****.

140. S ohledem na výše uvedené zásady jsou daňové orgány členských států oprávněny uložit správní sankci osobě povinné k dani, která nedodržela takový formální požadavek, jako je povinnost oznámit identifikační číslo přidělené státem určení. Při určení výše této sankce lze vycházet zejména z úlohy, kterou má oznámení zmíněného čísla při kontrole přemístění uvnitř Společenství, jak bylo zdůrazněno na jednání*****. Finanční úřad ve Schrobenhausenu na jednání k přednesu řečí připustil, že německé právní předpisy skutečně stanoví možnost uložit v případě nedodržení této povinnosti správní sankci. Konečné posouzení přiměřenosti takovéto sankce však v každém případě přísluší pouze předkládajícímu soudu*****.

VI – Závěry

141. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku položenou Finanzgericht München (Finanční soud v Mnichově) odpověděl následovně:

„Článek 22 odst. 8, čl. 28c část A písm. a) první pododstavec a písm. d) 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 2005/92/ES ze dne 12. prosince 2005, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán státu původu odmítl osvobodit od daně přemístění uvnitř Společenství z důvodu, že osoba povinná k dani neoznámila identifikační číslo přidělené pro účely DPH státem určení, a to i přesto, že neexistují žádné závažné náznaky nasvědčující existenci daňového úniku, že dotčený majetek byl přemístěn do jiného členského státu a že byly dodrženy i ostatní podmínky pro osvobození od daně.“

***** Rozsudky Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, bod 44) a v témže smyslu rovněž Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 34).

***** Rozsudky Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, bod 47) a Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 35).

***** Viz body 69 až 71 tohoto stanoviska.

***** Rozsudek Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 48).