



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
prednesené 6. apríla 2016*

Vec C-24/15

Josef Plöckl
proti
Finanzamt Schrobenhausen

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht München (Finančný súd
Mníchov, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty — Šiesta smernica —
Článok 28c A písm. a) a d) — Prevod v rámci Spoločenstva — Oslobodenie — Možnosť štátu pôvodu
odmietnuť priznať oslobodenie z dôvodu neoznámenia identifikačného čísla pre DPH prideleného
štátom určenia“

I – Úvod

1. Uznesením zo 4. decembra 2014, doručeným Súdnemu dvoru 21. januára 2015, položil Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov) prejudiciálnu otázku týkajúcu sa výkladu článku 22 ods. 8 a článku 28c A písm. a) prvého odseku a článku 28c A písm. d) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2005/92/ES z 12. decembra 2005 (Ú. v. EÚ L 345, s. 19) (ďalej len „šiesta smernica“).

2. Táto otázka vznikla v rámci sporu medzi J. Plöcklom a Finanzamt Schrobenhausen (Finančný úrad Schrobenhausen) týkajúceho sa toho, že tento úrad odmietol priznať oslobodenie od dane v prípade prevodu automobilového vozidla, ktorý vykonal J. Plöckl, patriaceho jeho podniku, zo Spolkovej republiky Nemecko do Španielskeho kráľovstva, a to preto, že J. Plöckl mu neoznámil identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty (DPH) pridelené Španielskym kráľovstvom.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

3. Článok 411 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) stanovuje, že sa ruší šiesta smernica.

* Jazyk prednesu: francúzština.

4. Podľa článku 413 smernice 2006/112 nadobudla táto smernica účinnosť 1. januára 2007. Zo skutočností oznámených vnútroštátnym súdom vyplýva, že transakcia, o ktorú ide vo veci samej, teda prevod vozidla, ktorý vykonal J. Plöckl, patriaceho jeho podniku, z Nemecka do Španielska, sa uskutočnila 20. októbra 2006. Z toho vyplýva, že smernica 2006/112 v čase, keď nastali skutkové okolnosti relevantné v spore vo veci samej, ešte nenadobudla účinnosť.

5. Z vyššie uvedeného vyplýva, že v tejto veci treba uplatniť ustanovenia šiestej smernice.

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

7. Článok 22 šiestej smernice, v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice, stanovuje viacero povinností pre osoby povinné platiť daň, týkajúce sa najmä podávania daňových priznaní, vedenia účtovníctva, fakturácie, platenia DPH, ako aj predloženia rekapitulačného zoznamu.

8. Podľa článku 22 ods. 8 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice:

„Členské štáty môžu uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso [DPH] a pre prevenciu proti úniku, podmienené požiadavkami rovnakého zaobchádzania domácich transakcií a transakcií uskutočnených medzi členskými štátmi a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi členskými krajinami nezadajú vznik formalít spojených s prechodom hraníc.“

9. Článok 28a šiestej smernice znie takto:

„1. [DPH] podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri Spoločenstva uskutočnené za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na... oslobodenie [od DPH] podľa článku 24 a na ktorú sa nevzťahujú opatrenia stanovené v druhej vete článku 8 (1) a) alebo v článku 28b (B) (1).

...

3. ‚Interná akvizícia tovaru v rámci Spoločenstva‘ predstavuje akvizíciu práva disponovať ako majiteľ hnutelným hmotným majetkom[,] ktorý bol vyexpedovaný alebo transportovaný osobe, ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar do členského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný.

...

5. Nasledujúce dodania sa považujú za dodania [dodávky sa považujú za dodávky – *neoficiálny preklad*] uskutočnené za protiplnenie [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*]:

...

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

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

...

6. Interná akvizícia tovaru v rámci Spoločenstva bude obsahovať použitie zdaniteľnou osobou na účely jeho vlastného podniku/podnikania s tovarom expedovaným alebo transportovaným prostredníctvom alebo v mene tejto zdaniteľnej osoby z iného členského štátu v rámci územia ktorého sa tovar vyrobil, vyťažil, spracoval, nakúpil, získal ako je to definované v odseku 1 alebo dovezol prostredníctvom zdaniteľnej osoby v rámci jeho podnikania/podniku do iného členského štátu.“

10. Článok 28c A písm. a) a d) šiestej smernice znie takto:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovujú na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchšej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte, ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako je definované v článku 5, expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci Spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru.

...

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

11. Vnútroštátny súd cituje takisto nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. EÚ L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392), zmenené a doplnené nariadením Rady (ES) č. 885/2004 z 26. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 168, s. 1; ďalej len „nariadenie č. 1798/2003“).

12. Článok 17 nariadenia č. 1798/2003, zaradený do kapitoly IV, nazvaný „Výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti“, uvádza:

„Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia kapitoly V a VI, príslušný orgán jednotlivých štátov posúva informácie uvedené v článku 1 prostredníctvom automatickej alebo štruktúrovanej automatickej výmeny príslušnému orgánu ktoréhokoľvek iného príslušného členského štátu v týchto prípadoch:

1. pokiaľ sa zdaňovanie považuje za uskutočňované v členskom štáte určenia a účinnosť kontrolného systému nevyhnutne závisí od informácií poskytovaných členským štátom pôvodu;
2. pokiaľ má členský štát dôvody na domnienie, že takéto porušenie legislatívy v oblasti DPH bolo spáchané alebo pravdepodobne bolo spáchané v inom členskom štáte;
3. pokiaľ existuje riziko daňovej straty v inom členskom štáte.“

13. Kapitola V nariadenia č. 1798/2003 sa nazýva „Uchovávanie a výmeny informácií, ktoré sa týkajú transakcií vo vnútri Spoločenstva“. V rámci tejto kapitoly článok 22 ods. 1 tohto nariadenia stanovuje:

„Každý členský štát prevádzkuje elektronickú databázu, v ktorej uchováva a spracováva informácie, ktoré zhromažďuje v súlade s článkom 22 ods. 6 písm. b) vo verzii danej v článku 28h [šiestej smernice].

...“

14. Články 23 a 24 nariadenia č. 1798/2003 upravujú podrobnosti týkajúce sa automatickej výmeny informácií ukladaných v súlade s článkom 22, ktoré sa týkajú identifikačných čísiel pre DPH v každom členskom štáte, ako aj celkovej hodnoty dodávok tovarov v rámci Spoločenstva medzi dvoma osobami, ktoré majú pridelené takéto čísla.

B – Nemecké právo

15. Podľa § 3 ods. 1a prvej vety zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG“) vo svojom znení účinnom v spornom roku sa za „dodávku za protihodnotu“ považuje prevod tovaru podniku, ktorý vykonal podnikateľ z vnútroštátneho územia do inej časti územia Spoločenstva, aby tam s ním nakladal, s výnimkou účelu jednoduchého dočasného použitia, aj keď podnikateľ doviezol tovar na vnútroštátne územie krajiny. Podnikateľ sa v zmysle druhej vety tohto ustanovenia považuje za dodávateľa.

16. Na základe § 4 bodu 1 písm. b) UStG sú dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené.

17. § 6a UStG definuje dodávku v rámci Spoločenstva okrem iného takto:

““““

2. Dodávkou v rámci Spoločenstva je... aj prevod tovaru, ktorý sa považuje za dodávku...

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

18. § 17c vykonávacej vyhlášky k dani z obratu (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) vo svojom znení účinnom v spornom roku ukladá dodávateľovi tieto povinnosti:

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

“““

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

“““

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

“““

III – Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

19. V priebehu roka 2006 J. Plöckl kúpil ako podnikateľ na účet svojho podniku „HD Equipment“ nové vozidlo. Dňa 20. októbra 2006 vyviezol toto vozidlo španielskemu predajcovi vozidiel, aby ho predal v Španielsku. Dňa 11. júla 2007 bolo uvedené vozidlo predané podnikom HD Equipment španielskemu podniku D SL (ďalej len „D“).

20. Vo svojich daňových priznaniach na účely DPH J. Plöckl nedeklaroval žiadnu sumu vyplývajúcu z týchto transakcií v roku 2006 a uviedol v daňovom priznaní dodávku v rámci Spoločenstva ako oslobodenú v roku 2007. Vo svojom účtovníctve uviedol, že vozidlo bolo vyvezené do Španielska 20. októbra 2006 (čo potvrdzoval CMR – nákladný list) a že bolo v roku 2007 predané D (čo potvrdzovala faktúra z 11. júla 2007). J. Plöckl neoznámil identifikačné číslo pre DPH pridelené jeho podniku v Španielsku a nedeklaroval obrat v Španielsku. Zo spisu predloženého vnútroštátnym súdom vyplýva, že faktúra predložená pánom Plöcklom uvádza identifikačné číslo pre DPH, pokiaľ ide o D.

21. V rámci kontroly na mieste Finančný úrad Schrobenhausen dospel k záveru, že podmienky oslobodenia z titulu dodávky v rámci Spoločenstva neboli v roku 2007 splnené a vydal opravný daňový výmer na DPH za rok 2007. V priebehu konania následne začatého na Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov) zistil tento súd, že vozidlo sa nachádzalo v Španielsku už v roku 2007, čo viedlo Finančný úrad Schrobenhausen k zrušeniu tohto opravného daňového výmeru.

22. Po tomto zrušení Finančný úrad Schrobenhausen opravil výpočet DPH za rok 2006, pričom dospel k záveru, že prevod vozidla v roku 2006 do Španielska podlieha DPH a nie je od nej oslobodený. J. Plöckl podal proti tomuto rozhodnutiu námietku, ktorú Finančný úrad Schrobenhausen zamietol ako nedôvodnú. Podľa finančného úradu tento prevod nebol oslobodený od DPH, keďže J. Plöckl neoznámil identifikačné číslo pre DPH pridelené jeho podniku v Španielsku a nepredložil teda požadovaný účtovný dôkaz. J. Plöckl podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie.

23. Nemecká finančná správa o situácii neinformovala španielsku finančnú správu.

24. Podľa vnútroštátneho súdu je medzi účastníkmi konania vo veci samej nesporné, že existenciu podvodu treba vylúčiť.

25. Tento súd zastáva názor, že prevod vozidla v roku 2006 do Španielska podlieha DPH ako prevod tovaru, zdaniteľnou osobou, patriaceho do jej podniku do iného členského štátu v súlade s článkom 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice. Miesto tohto prevodu sa nachádza v Nemecku na základe článku 8 ods. 1 písm. a) prvej vety tejto smernice.

26. Vnútroštátny súd vylučuje existenciu dodávky v rámci Spoločenstva v prospech spoločnosti D vzhľadom na neexistenciu dostatočnej súvislosti z časového a materiálneho hľadiska medzi prevodom vozidla do Španielska a jeho predajom spoločnosti D. V tejto súvislosti zdôrazňuje, že k predaju došlo viacero mesiacov po prevode a že nadobúdateľ nebol v okamihu tohto prevodu ešte známy.

27. V dôsledku toho prináleží tomuto súdu určiť, či sa na prevod v rámci Spoločenstva, ktorý vykonal J. Plöckl, môže vzťahovať oslobodenie stanovené v článku 28c A písm. d) šiestej smernice, najmä vzhľadom na okolnosť, že J. Plöckl nevykonal všetky primerané opatrenia na oznámenie španielskeho identifikačného čísla pre DPH, prideleného španielskymi orgánmi.

28. Vnútroštátny súd sa prikláňa k tomu, že na prevod v rámci Spoločenstva, ktorý sa odohral za okolností opísaných vyššie, sa má vzťahovať toto oslobodenie.

29. Vnútroštátny súd uvádza, že podľa článku 28c A písm. d) šiestej smernice je oslobodený prevod v rámci Spoločenstva, na ktorý sa vzťahuje oslobodenie stanovené v článku 28c A písm. a) tejto smernice, „ak sa uskutočnil v prospech inej zdaniteľnej osoby“.

30. Vnútroštátny súd konštatuje, že prevod v rámci Spoločenstva dotknutý vo veci samej, ak sa uskutočnil v prospech inej zdaniteľnej osoby, naozaj spĺňa podmienky stanovené pre oslobodenie stanovené v článku 28c A písm. a) tejto smernice. J. Plöckl ako zdaniteľná osoba totiž vyviezol vozidlo z Nemecka do Španielska nato, aby ho tam naďalej používal na účely svojho podnikania.

31. Tento súd dodáva, že s výnimkou prípadu podvodu členské štáty nemôžu ukladať iné podmienky ako sú tie, ktoré sú stanovené v článku 28c A písm. a) šiestej smernice, najmä pokiaľ ide o zdanenie zodpovedajúcej akvizície tovaru v rámci Spoločenstva. Cituje v tejto súvislosti rozsudky Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 70) a VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 30 a 55).

32. Ďalej podľa tohto vnútroštátneho súdu spor vo veci samej neobsahuje vážne informácie svedčiace o existencii podvodu. J. Plöckl sa len dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď si myslel, že prevod vozidla a jeho následný predaj spoločnosti D predstavuje ako celok dodávku v rámci Spoločenstva, oslobodenú od DPH, čomu zodpovedá obsah jeho daňových priznaní na DPH a jeho účtovníctvo. Iste, J. Plöckl mal deklarovať oslobodený prevod v rámci Spoločenstva v Nemecku, ako aj internú akvizíciu v rámci Spoločenstva (článok 28a ods. 6 šiestej smernice), zdaniteľnú v Španielsku (článok 28b A ods. 1 tejto smernice), po ktorej malo nasledovať dodanie tovarov spoločnosti D, zdaniteľné v Španielsku. Neexistencia zdanenia internej akvizície v rámci Spoločenstva v Španielsku však nemôže predstavovať podvod, keďže J. Plöckl využil právo na odpočet splatnej DPH z titulu tejto internej akvizície v rámci Spoločenstva.

33. Práve v tomto kontexte sa vnútroštátny súd pýta na možnosť daňového orgánu odmietnuť priznať oslobodenie, keď zdaniteľná osoba neoznámila identifikačné číslo pre DPH svojho zákazníka (v prípade prevodu v rámci Spoločenstva, pričom časť jej podniku sa nachádza v inom členskom štáte).

34. Odpoveď, ktorá bude poskytnutá na túto otázku, závisí v značnej miere od výkladu rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) v kontexte prevodu v rámci Spoločenstva. Podľa vnútroštátneho súdu možno z bodov 44, 46 a 51 tohto rozsudku vyvodiť, že oslobodenie od DPH sa musí priznať, ak sú vecné požiadavky splnené, aj keď zdaniteľná osoba opomenula splniť určité formálne požiadavky. Nie je to inak ani v prípade, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že vecné požiadavky boli splnené. Preto formálna požiadavka týkajúca sa identifikačného čísla pre DPH nemôže spochybniť právo na oslobodenie od DPH, keď sú splnené vecné požiadavky, ako je to aj vo veci samej.

35. Práve za týchto okolností Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

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

IV – Konanie na Súdnom dvore

36. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol zapísaný do registra Súdného dvora 21. januára 2015.

37. Písomné pripomienky predložili Finančný úrad Schrobenhausen, grécka a portugalská vláda, ako aj Európska komisia.

38. Na pojednávaní 20. januára 2016 sa zúčastnili a predniesli svoje pripomienky zástupcovia Finančného úradu Schrobenhausen, nemeckej vlády a Komisie.

V – Analýza prejudiciálnej otázky

39. Vnútroštátny súd sa pýta, či sa majú článok 22 ods. 8, článok 28c A písm. a) prvý odsek a článok 28c A písm. d) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňový orgán štátu pôvodu odmietol priznať oslobodenie prevodu v rámci Spoločenstva z dôvodu, že zdaniteľná osoba neoznámila identifikačné číslo pre DPH pridelené štátom určenia, ak neexistuje žiadna závažná indícia, že by išlo o podvod, tovar bol prevezený do iného členského štátu a ostatné podmienky oslobodenia sú takisto splnené.

40. Prevod v rámci Spoločenstva spočíva, pokiaľ ide o zdaniteľnú osobu, v tom, že prevedie hmotný majetok svojho podniku z územia členského štátu na územie iného členského štátu, a to na účely svojho podniku.

41. Tento typ transakcie je v zásade oslobodený od DPH v členskom štáte pôvodu a podlieha DPH v členskom štáte určenia, pričom sa musí dodržať zásada neutrality DPH. Spor vo veci samej sa týka toho, že štát pôvodu (v predmetnej veci Spolková republika Nemecko) odmietol priznať oslobodenie od DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba neoznámila orgánom tohto štátu identifikačné číslo pre DPH pridelené štátom určenia (v predmetnej veci Španielsky kráľovstvom).

42. Chcel by som zdôrazniť tri konštatovania týkajúce sa skutkových okolností, ktoré vykonal vnútroštátny súd. V prvom rade tento súd dospel k záveru, že neexistuje závažná indícia o podvode. V druhom rade uvedený súd dodáva, že všetky požiadavky stanovené pre využitie oslobodenia sú splnené, s výnimkou povinnosti oznámiť identifikačné číslo pre DPH, pridelené štátom určenia. V treťom rade ten istý súd spresnil, že oznámenie tohto čísla by neprispelo k objasneniu kontextu skutkových okolností, keďže ten už bol známy. Práve vzhľadom na tieto tri konštatovania poskytnem odpoveď na položenú otázku.

A – Režim uplatniteľný na prevody v rámci Spoločenstva

43. Režim prevodov v rámci Spoločenstva vznikol pri zavedení „prechodných opatrení na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“ smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388 s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160).

44. V rámci tohto prechodného režimu sa prevod v rámci Spoločenstva považuje jednak za dodávku tovaru, ktorá je oslobodená od DPH v štáte pôvodu, a jednak za internú akvizíciu v rámci Spoločenstva, podliehajúcu DPH v štáte určenia. Toto zaobchádzanie s prevodmi v rámci Spoločenstva je v súlade s cieľom prechodného režimu zdanenia obchodu medzi členskými štátmi, ktorým je prenesenie daňového príjmu na členský štát, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaného tovaru.**

1. Kvalifikovanie prevodu v rámci Spoločenstva ako dodávky tovaru za protihodnotu v štáte pôvodu

45. Prevod v rámci Spoločenstva nepredstavuje dodávku tovaru vzhľadom na definíciu stanovenú v článku 5 ods. 1 šiestej smernice. Podľa tohto ustanovenia totiž dodávka tovaru vyžaduje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ. Pri prevode v rámci Spoločenstva si však zdaniteľná osoba zachováva právo nakladať s predmetným majetkom ako majiteľ, pričom uvedený majetok je len prevezený do časti jej podniku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte.

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

46. Tento prvok umožňuje odlíšiť prevody v rámci Spoločenstva od „riadnych“ dodávok v rámci Spoločenstva. Keď je právo nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ prevedené na inú zdaniteľnú osobu (alebo na právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou), ktorá koná ako taká v inom členskom štáte, transakciu treba kvalifikovať ako „riadnu“ dodávku v rámci Spoločenstva. Naopak, ak uvedené právo nie je prevedené, predmetný majetok stále patrí podniku dotknutej osoby a transakcia predstavuje prevod v rámci Spoločenstva.

47. Súhlasím tak s analýzou vnútroštátneho súdu, podľa ktorej transakcie vykonané pánom Plöcklom treba kvalifikovať nie ako „riadnu“ dodávku v rámci Spoločenstva v prospech spoločnosti D, ale ako prevod v rámci Spoločenstva (ktorý sa realizoval ako vývoz vozidla do Španielska), po ktorom nasledovala dodávka tovaru spoločnosti D (ktoré sa realizovalo ako predaj vozidla). Kvalifikovanie ako dodávka v rámci Spoločenstva si podľa mňa vyžaduje, aby identita nadobúdateľa bola známa v okamihu dopravy alebo vývozu tovaru do iného členského štátu, v spore vo veci samej to tak však podľa konštatovaní vnútroštátneho súdu nebolo.***

48. Z vyššie uvedeného vyplýva, že iba na základe definície stanovenej v článku 5 ods. 1 šiestej smernice by nemal prevod v rámci Spoločenstva podliehať DPH.

49. Článok 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice však považuje prevod v rámci Spoločenstva za dodávku tovaru za protihodnotu.

50. Použitie techniky kvalifikovania má dôležitý praktický dôsledok: prevod v rámci Spoločenstva môže podliehať DPH, iba ak sú splnené všetky kvalifikačné podmienky stanovené v článku 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice. Päť kvalifikačných podmienok, tak ako vyplývajú z tohto ustanovenia, je takýchto:

- prevod musí vykonať zdaniteľná osoba alebo sa musí vykonať na jej účet,
- prevod sa musí týkať hmotného majetku podniku zdaniteľnej osoby,
- tovar musí byť vyvezený alebo prevedený mimo územia uvedeného v článku 3 tejto smernice, ale vo vnútri Únie (teda z územia členského štátu na územie iného členského štátu),
- tovar musí byť prevedený pre vlastné potreby podniku a
- tovar nie je prevedený pre potreby jednej z transakcií vymenovaných uvedeným ustanovením.****

51. Dodávam, že na základe klasických pravidiel rozdelenia dôkazného bremena prináleží daňovým orgánom, aby predložili dôkaz, že tieto kvalifikačné podmienky boli splnené predtým, ako vyrubia DPH na prevod v rámci Spoločenstva. Iste, úloha prináležiaca daňovým orgánom je uľahčená tým, že zdaniteľným osobám je uložená povinnosť podávať daňové priznania,***** nič to však nemení na tom, že tieto orgány nemôžu vyrubiť DPH na prevod v rámci Spoločenstva bez toho, aby preukázali, že boli splnené všetky kvalifikačné podmienky.

52. Pokiaľ ide o miesto prevodu v rámci Spoločenstva, kvalifikovaného ako dodávka tovaru, treba uplatniť ustanovenia upravujúce miesto dodania tovaru. Podľa článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice platí domnienka, že miesto tohto „kvalifikovaného“ prevodu v rámci Spoločenstva sa nachádza na území štátu, kde sa nachádza tovar v okamihu začatia vývozu alebo prepravy, teda vo veci samej v Spolkovej republike Nemecko.

*** Pozri bod 26 týchto návrhov.

**** V rámci sporu vo veci samej je nesporné, že prevod, ktorý vykonal J. Plöckl, spĺňa túto poslednú uvedenú podmienku, takže nie je potrebné skúmať transakcie vymenované v tomto ustanovení.

***** Pozri najmä článok 22 ods. 4 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice.

2. Oslobodenie prevodu v rámci Spoločenstva v štáte pôvodu

53. Článok 28c A písm. d) šiestej smernice stanovuje, že členské štáty oslobodia dodávky tovaru v zmysle článku 28a ods. 5 písm. b) tejto smernice „na ktor[é] sa vzťahujú vyššie uvedené oslobodenia od dane, ak sa uskutočnili v prospech inej zdaniteľnej osoby“.

54. Z logického hľadiska je legitímne pýtať sa na dôvod existencie tohto ustanovenia o rozšírení pôsobnosti oslobodení stanovených v článku 28c A písm. a) až c) šiestej smernice. Nepostačuje náhodou kvalifikovanie stanovené v článku 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice na to, aby boli zaradené prevody v rámci Spoločenstva do pôsobnosti týchto oslobodení?

55. Podľa mňa bolo toto rozširujúce ustanovenie potrebné z dôvodu výslovného uvedenia dvoch odlišných osôb, teda predávajúceho a nadobúdateľa, v každom z týchto ustanovení. Keďže prevod v rámci Spoločenstva zahŕňa z hľadiska svojej definície iba jednu osobu, bolo treba rozšíriť ich pôsobnosť na prevody v rámci Spoločenstva, ktoré by tam patrili, keby boli vykonané „v prospech inej zdaniteľnej osoby“.

56. Zostáva preskúmať vecné požiadavky, ktoré treba splniť na to, aby sa na prevod v rámci Spoločenstva vzťahovalo oslobodenie stanovené v článku 28c A písm. d) šiestej smernice. Tieto vecné požiadavky sú rôzne v závislosti od tovaru, ktorý je predmetom transakcie, a to: nové dopravné prostriedky, výrobky podliehajúce spotrebným daniam alebo iné tovary, ktoré sú uvedené v článku 28c A písm. b), c) a a) šiestej smernice.

57. Vzhľadom na znenie prejudiciálnej otázky vnútroštátny súd dospel k záveru, že relevantný vo veci samej je článok 28c A písm. a) šiestej smernice, a to ustanovenie zavádzajúce oslobodenie týkajúce sa „iného tovaru“. Táto voľba znamená, že vozidlo prevedené pánom Plöcklom nebolo „novým dopravným prostriedkom“ v zmysle článku 28a ods. 2 a článku 28c A písm. b) tejto smernice, čo prináleží určiť vnútroštátnemu súdu.

58. V dôsledku toho treba identifikovať vecné požiadavky pre oslobodenie stanovené v článku 28c A písm. a) v spojení s článkom 28c A písm. d) šiestej smernice.

59. Na jednej strane na základe článku 28c A písm. d) tejto smernice musí predmetná transakcia byť prevodom v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 5 písm. b) uvedenej smernice. Preto musí transakcia spĺňať päť kvalifikačných podmienok identifikovaných v bode 50 týchto návrhov.

60. Na druhej strane vecné požiadavky stanovené článkom 28c A písm. a) prvým odsekom tej istej smernice sú tieto:

- tovar musí byť vyvezený alebo prepravený dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet mimo územia uvedeného v článku 3, ale vo vnútri Únie (teda z územia členského štátu na územie iného členského štátu), a
- dodávka sa musí uskutočniť v prospech inej zdaniteľnej osoby alebo v prospech právnickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká v inom členskom štáte, ako je štát, v ktorom začal vývoz alebo preprava tovaru.

61. Podľa mňa to, aby bolo splnených päť kvalifikačných podmienok identifikovaných v bode 50 týchto návrhov, nevyhnutne znamená, že vecné požiadavky stanovené v článku 28c A písm. a) prvom odseku šiestej smernice budú splnené. Konkrétne to, že tovar má byť prepravený „pre vlastné potreby podniku“, znamená, že prevod sa vykonal v prospech zdaniteľnej osoby „ktorá koná ako taká“*****.

***** Podľa judikatúry zdaniteľná osoba koná v takomto postavení, ak vykonáva transakcie v rámci svojej zdaniteľnej činnosti. Pozri v tomto zmysle rozsudok VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 49).

62. Preto jediná dodatočná vecná požiadavka stanovená článkom 28c A písm. a) šiestej smernice spočíva vo vylúčeníach definovaných v druhom odseku tohto ustanovenia. Žiadny prvok v spise predloženom Súdnemu dvoru však neuvádza, či sa pána Plöckla týka jedno alebo druhé z týchto vylúčení. Toto ustanovenie nebolo uvedené ani vnútroštátnym súdom v prejudiciálnej otázke položenej Súdnemu dvoru.

63. Z vyššie uvedeného vyplýva, že vecné požiadavky, ktoré musí J. Plöckl splniť vo veci samej nato, aby mohol využiť oslobodenie stanovené v článku 28c A písm. a) v spojení s článkom 28c A písm. d) šiestej smernice, majú rovnocenný rozsah ako kvalifikačné podmienky stanovené v článku 28a ods. 5 písm. b) tejto smernice, tak ako boli identifikované v bode 50 týchto návrhov. Tento prvok má osobitný význam v odpovedi, ktorú navrhne Súdnemu dvoru.*****

3. Kvalifikovanie prevodu v rámci Spoločenstva ako internej akvizície v rámci Spoločenstva za protihodnotu v členskom štáte určenia

64. Článok 28a ods. 3 šiestej smernice definuje internú akvizíciu tovaru v rámci Spoločenstva ako získanie práva nakladať ako majiteľ s hmotným majetkom vyvezeným alebo prepraveným do iného členského štátu ako je štát, v ktorom sa začal vývoz alebo preprava tovaru.

65. Vzhľadom na túto definíciu prevod v rámci Spoločenstva nemôže predstavovať internú akvizíciu v rámci Spoločenstva v štáte určenia tovaru, keďže nespôsobuje prevod práva nakladať s tovarom ako majiteľ na inú osobu.*****

66. Prevody v rámci Spoločenstva sa však v článku 28a ods. 6 šiestej smernice považujú za akvizície v rámci Spoločenstva za protihodnotu.

67. Pokiaľ ide o miesto prevodu v rámci Spoločenstva kvalifikovaného ako interná akvizícia v rámci Spoločenstva, treba uplatniť ustanovenia upravujúce miesto akvizícií v rámci Spoločenstva. Na základe článku 28b A ods. 1 šiestej smernice platí domnienka, že miesto tohto kvalifikovaného prevodu v rámci Spoločenstva sa nachádza na území štátu, kde sa nachádza tovar v okamihu ukončenia vývozu alebo prepravy v mieste určenia nadobúdateľa, teda vo veci samej v Španielskom kráľovstve.

B – Povinnosť oznámiť identifikačné číslo pre DPH pridelené štátom určenia je formálnou požiadavkou na účely oslobodenia prevodov v rámci Spoločenstva

68. Spor vo veci samej sa týka toho, že Finančný úrad Schrobenhausen odmietol priznať oslobodenie v prípade prevodu automobilového vozidla pánom Plöckl z Nemecka do Španielska z dôvodu, že jej J. Plöckl neoznámil identifikačné číslo pre DPH pridelené Španielskym kráľovstvom.

69. Finančný úrad Schrobenhausen, nemecká vláda a Komisia zdôraznili na pojednávaní v rámci svojich prednesov význam funkcie, ktorú má oznamovanie identifikačného čísla pre DPH prideleného štátom určenia na účely kontroly transakcií v rámci Spoločenstva. Vzhľadom na značný počet týchto transakcií je v praxi nemožné vykonať individualizovanú kontrolu každej z nich. V dôsledku toho daňové orgány členských štátov vykonávajú automatizovanú kontrolu týchto transakcií, ktorá by sa nedala realizovať, keby zdaniteľné osoby nemali povinnosť oznámiť identifikačné číslo pre DPH osoby, ktorej je určená dodávka v štáte určenia.

***** Pozri body 100 až 103 týchto návrhov.

***** Pozri body 45 a 46 týchto návrhov.

70. Vnútroštátny súd a portugalská vláda sa takisto odvolávajú na systém zavedený nariadením č. 1798/2003. Článok 17 tohto nariadenia stanovuje automatickú výmenu informácií medzi daňovými orgánmi v troch prípadoch, a to: ak sa zdaňovanie považuje za uskutočňované v členskom štáte určenia a účinnosť kontrolného systému nevyhnutne závisí od informácií poskytovaných členským štátom pôvodu; ak má členský štát dôvody sa domnievať, že porušenie legislatívy v oblasti DPH bolo spáchané alebo pravdepodobne bolo spáchané v inom členskom štáte, a ak existuje riziko daňovej straty v inom členskom štáte.

71. Okrem toho článku 22 až 24 nariadenia č. 1798/2003 zaviedli elektronické ukladanie informácií a ich automatickú výmenu v súvislosti s transakciami v rámci Spoločenstva, a to pokiaľ ide o identifikačné čísla pre DPH v každom členskom štáte, ako aj celkovú hodnotu dodávok tovarov v rámci Spoločenstva medzi dvoma osobami, ktoré majú tieto čísla.

72. Keďže judikatúra Súdneho dvora neviaže také isté dôsledky na porušenie vecných požiadaviek ako na porušenie formálnych požiadaviek, ***** treba určiť, či povinnosť oznámiť identifikačné číslo pre DPH pridelené štátom určenia je formálnou požiadavkou alebo vecnou požiadavkou na účely priznania sporného oslobodenia.

73. Finančný úrad Schrobenhausen, ako aj nemecká a portugalská vláda vo svojich písomných a ústnych pripomienkach uviedli, že táto povinnosť by mala byť kvalifikovaná nie ako formálna požiadavka, ale ako „vecná“ požiadavka, alebo „kvázi-vecná“ požiadavka alebo ako „formálna“ požiadavka, ktorá „má vecnoprávne účinky“.

74. Domnievam sa však, že uvedená povinnosť sa musí kvalifikovať ako „formálna požiadavka“ z nasledujúcich dôvodov.

75. Na jednej strane metodológia uplatňovaná Súdny dvorom na identifikáciu vecných požiadaviek podmienujúcich právo na oslobodenie alebo odpočítanie DPH spočíva v analýze znenia ustanovenia šiestej smernice, ktoré stanovuje toto nárokové si právo. *****

76. V predmetnom prípade oslobodenie, na ktoré si nárokuje J. Plöckl, je stanovené v článku 28c A písm. a) v spojení s článkom 28c A písm. d) šiestej smernice. Povinnosť oznámiť identifikačné číslo pre DPH pridelené štátom určenia nie je uvedená v znení žiadneho z týchto dvoch ustanovení. Vecné požiadavky, ktoré možno identifikovať „analýzou“ znenia týchto dvoch ustanovení, boli vymenované v bodoch 59 a 60 týchto návrhov.

77. Na druhej strane povinnosť identifikovať sa na účely DPH ***** a povinnosť oznámiť identifikačné číslo pre DPH ***** boli neustále považované Súdny dvorom za formálne požiadavky, pokiaľ ide tak o právo na odpočítanie, ako aj o právo na oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva. Pokiaľ viem, neexistuje žiadny dôvod k prehodnoteniu tejto judikatúry v kontexte oslobodenia prevodov v rámci Spoločenstva.

78. Z vyššie uvedeného vyplýva, že J. Plöckl tým, že neoznámil Finančnému úradu Schrobenhausen španielske identifikačné číslo pre DPH, porušil formálnu požiadavku stanovenú nemeckým zákonodarcom na účely poskytnutia oslobodenia prevodov v rámci Spoločenstva. Teraz treba určiť dôsledky porušenia takejto formálnej požiadavky vzhľadom na zásady stanovené Súdny dvorom.

***** Pozri body 79 až 103 týchto návrhov.

***** Pozri, pokiaľ ide o oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva, rozsudky Teleos a i. (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), ako aj Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31). Pozri, pokiaľ ide o právo na odpočítanie, rozsudok Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 41 až 43).

***** Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 22.

***** Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 23.

C – Judikatúra týkajúca sa nedodržania formálnych požiadaviek v oblasti DPH

79. Môžu daňové orgány štátu pôvodu zamietnuť priznať oslobodenie prevodov v rámci Spoločenstva stanovené v článku 28c A písm. a) a d) šiestej smernice z dôvodu porušenia formálnej požiadavky, akou je povinnosť oznámiť identifikačné číslo pre DPH pridelené štátom určenia?

80. Pre judikatúru Súdneho dvora v oblasti DPH je typické odmietanie formalistického prístupu. Toto odmietanie formalistického prístupu sa v praxi prejavuje povinnosťou daňových orgánov členských štátov priznať právo, ak sú splnené všetky vecné požiadavky, a to aj keď určité formálne požiadavky neboli dodržané.*****

81. Toto odmietanie formalistického prístupu však má dve výnimky. Na jednej strane sa na túto zásadu nemôže odvolávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila na podvode týkajúcom sa DPH.***** Na druhej strane sa na ňu nemôže odvolávať zdaniteľná osoba s cieľom zbavenia sa povinnosti predložiť dôkaz, že splnila vecné požiadavky.***** Nižšie rozvediem dôvody, pre ktoré si myslím, že tieto dve výnimky nie sú uplatniteľné za takých okolností, o aké ide v spore vo veci samej, takže Finančný úrad Schrobenhausen by mal priznať oslobodenie prevodu v rámci Spoločenstva, ktorý vykonal J. Plöckl.

82. Vzhľadom na určité písomné a ústne pripomienky predložené Súdnemu dvoru sa budem venovať aj odmietnutiu existencie hypotetickej tretej výnimky zo zásady odmietania formalistického prístupu, ktorej zdrojom by mohol byť rozsudok VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) a podľa ktorej oslobodenie možno odmietnuť, ak zdaniteľná osoba neprijala všetky opatrenia, ktoré možno od nej primerane požadovať na účely splnenia formálnych požiadaviek.*****

1. Zásada odmietania formalistického prístupu zakotvená v rozsudku Collée (C-146/05, EU:C:2007:549)

83. V rozsudku Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), ktorý sa týkal odmietnutia oslobodiť dodávku v rámci Spoločenstva z dôvodu, že účtovný dôkaz o tejto dodávke bol predložený neskoro, Súdny dvor identifikoval zdroje, z ktorých vychádza zásada odmietania formalistického prístupu v oblasti DPH tak, že nimi sú jednak objektívna povaha pojmov definovaných právnou úpravou DPH a jednak zásada daňovej neutrality.

84. Podľa formulácie použitej Súdnym dvorom „vnútroštátne opatrenie, ktoré v podstate podriaďuje právo na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva rešpektovaním formálnych povinností bez zohľadnenia [vecných] požiadaviek a najmä bez skúmania, či boli tieto povinnosti splnené, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu [DPH]“*****.

85. Podľa Súdneho dvora „plnenia majú byť zdanené s ohľadom na ich objektívne charakteristiky. Pokiaľ ide o určenie povahy dodávky v rámci Spoločenstva, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak dodávka zodpovedá podmienkam stanoveným v článku 28c A písm. a) prvom odseku šiestej smernice, z takejto dodávky nie je splatná žiadna DPH“*****.

***** Pozri body 83 až 91 týchto návrhov.

***** Pozri body 92 až 95 týchto návrhov.

***** Pozri body 96 až 103 týchto návrhov.

***** Pozri body 104 až 117 týchto návrhov.

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

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

86. V dôsledku toho „zásada daňovej neutrality si... vyžaduje... aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené [vecné] požiadavky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté“*****.

87. Táto zásada, podľa ktorej zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby odpočítanie DPH alebo oslobodenie od DPH „bolo priznané, ak sú splnené [vecné] požiadavky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté“ (ďalej len „zásada odmietania formalistického prístupu“), bola uplatnená viackrát Súdnym dvorom, tak pokiaľ ide o právo na odpočítanie,***** ako aj oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva.*****

88. Okrem toho bola táto zásada uplatnená na rôzne formálne požiadavky, ako povinnosť identifikovať sa na účely DPH,***** povinnosť oznámiť identifikačné číslo pre DPH zmluvnej strany,***** alebo ešte povinnosť podať daňové priznanie,***** na fakturačnú***** a účtovnú povinnosť***** , v súlade so šiestou smernicou.

89. Pokiaľ ide o spor vo veci samej, vnútroštátny súd konštatoval, že J. Plöckl splnil všetky požiadavky stanovené pre oslobodenie jeho prevodu v rámci Spoločenstva, s výnimkou povinnosti oznámenia identifikačného čísla pre DPH prideleného štátom určenia.*****

90. Keďže je však táto posledná uvedená povinnosť formálnou požiadavkou, možno z tohto konštatovania vyvodiť, že J. Plöckl splnil všetky vecné požiadavky stanovené pre priznanie tohto oslobodenia. Preto bol Finančný úrad Schrobenuhausen v zásade povinný priznať oslobodenie prevodu v rámci Spoločenstva, ktorý vykonal J. Plöckl, od DPH.

91. Inak by to bolo, len keby sa na situáciu pána Plöckla vzťahovala jedna z dvoch výnimiek zo zásady odmietania formalistického prístupu. Domnievam sa však, že o takýto prípad nejde z nasledujúcich dôvodov.

***** Rozsudok 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), Uszodaépitó (C-392/09, EU:C:2010:569, body 39 až 45), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 až 51), 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), Ablesio (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), ako aj 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).

***** 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), Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, bod 33), ako aj 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), Uszodaépitó (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), Uszodaépitó (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).

***** Pozri bod 42 týchto návrhov.

2. Prvá výnimka: zámerná účasť na daňovom podvode

92. Podľa judikatúry Súdneho dvora zásada odmietania formalistického prístupu nemôže byť uplatnená, ak sa zdaniteľná osoba „zámerné zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH“. Súdny dvor totiž rozhodol, že na zásadu daňovej neutrality, ktorá je zdrojom pre odmietnutie formalistického prístupu, ***** sa nemôže účinne odvolávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerné zúčastnila daňového podvodu. *****

93. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci konania začatého podľa článku 267 ZFEÚ Súdny dvor nemá právomoc ani preskúmať ani posúdiť skutkové okolnosti týkajúce sa veci samej. Vnútroštátnemu súdu tak prináleží vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností tejto veci, aby bolo možné určiť, či zdaniteľná osoba konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať na zabezpečenie toho, aby plnenie, ktoré uskutočnila, nevedlo k jej účasti na daňovom podvode. *****

94. V predmetnom prípade z uznesenia vnútroštátneho súdu vyplýva, že je nesporné medzi účastníkmi konania vo veci samej, že J. Plöckl sa nezúčastnil daňového podvodu. Podľa samotného znenia prejudiciálnej otázky položenej Súdnemu dvoru sa vnútroštátny súd domnieva, že neexistuje žiadna vážna indícia svedčiaca o existencii podvodu. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza nasledujúce okolnosti. Na jednej strane J. Plöckl oznámil Finančnému úradu Schrobenuhausen všetky relevantné údaje ***** a najmä dátum vývozu vozidla do Španielska, identitu adresáta tohto vývozu (obchodník s autami), dátum predaja vozidla v Španielsku, ako aj identitu a identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa v Španielsku (v predmetnej veci D). ***** Na druhej strane na pána Plöckla by sa v každom prípade vzťahovalo odpočítanie DPH z titulu prevodu v rámci Spoločenstva do Španielska, keďže tento prevod bol vykonaný pre potreby dodávok zdaniteľného tovaru spoločnosti D. *****

95. Z vyššie uvedeného vyplýva, že na pána Plöckla sa podľa mňa nevzťahuje prvá výnimka zo zásady odmietania formalistického prístupu.

3. Druhá výnimka: povinnosť predložiť dôkazy, že vecné požiadavky boli splnené

96. Podľa judikatúry Súdneho dvora sa zásada odmietania formalistického prístupu takisto nemôže uplatniť, keď „porušenie formálnych požiadaviek malo za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že [vecné] požiadavky boli splnené“. Táto druhá výnimka zo zásady odmietania formalistického prístupu, ktorá sa týka dôkazov, ktoré môžu vyžadovať od zdaniteľných osôb daňové orgány členských štátov, bola stanovená Súdnym dvorom vo vzťahu tak k právu na odpočítanie DPH, ***** ako aj k právu na oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva od DPH. *****

***** Pozri body 83 až 87 týchto návrhov.

***** 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).

***** Podľa formulácie použitej vnútroštátnym súdom skutočnosť, že by J. Plöckl oznámil španielske identifikačné číslo pre DPH „by neprispela k objasneniu skutkového kontextu, pretože ten už bol známy“: pozri bod 42 týchto návrhov.

***** Pozri bod 20 týchto návrhov.

***** Pozri bod 32 týchto návrhov.

***** 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).

97. Táto výnimka je v súlade s klasickými zásadami upravujúcimi dôkazné bremeno, podľa ktorých prináleží osobe, ktorá si nárokuje daňovú výhodu, aby predložila dôkaz, že splnila požiadavky stanovené na tento účel. V oblasti oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva takto Súdny dvor spresnil, že prináleží dodávateľovi tovaru, aby predložil dôkaz o tom, že podmienky stanovené na uplatnenie článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice sú splnené.*****

98. Súdny dvor však stanovil „výnimku z tejto výnimky“, ktorá má osobitný význam v tejto veci. Totižto, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ak má daňový orgán k dispozícii údaje potrebné na určenie, že vecné požiadavky sú splnené, nemôže ukladať ďalšie podmienky, ktorých účinkom by mohlo byť zmarenie výkonu nárokovaného práva.*****

99. V spore vo veci samej oznámenie identifikačného čísla pre DPH prideleného v Španielsku, ktoré vyžadoval Finančný úrad Schrobenhausen, môže prispieť k preukázaniu toho, že J. Plöckl je v tomto štáte zdaniteľnou osobou.*****

100. Režim prevodov v rámci Spoločenstva, uplatniteľný vo veci samej, má však v tejto súvislosti určitú osobitosť. Vzhľadom na to, že podľa článku 28a ods. 5 písm. b) šiestej smernice vývoz alebo preprava tovaru „pre vlastné potreby podniku“ zdaniteľnej osoby predstavuje vecnú požiadavku pre kvalifikovanie prevodu v rámci Spoločenstva ako dodávky tovaru za protihodnotu, a keďže Finančný úrad Schrobenhausen konštatoval existenciu takejto zdaniteľnej transakcie, môže tento úrad ešte odmietnuť priznať oslobodenie od DPH stanovené v článku 28c A písm. d) tejto smernice z dôvodu, že zdaniteľná osoba neposkytla dôkaz o tom, že tento prevod sa uskutočnil „na zdaniteľnú osobu konajúcu ako takú“?

101. Ako som už uviedol vyššie, to, že zdaniteľná osoba prevedie tovar „pre vlastné potreby podniku“ (vecná požiadavka v štádiu kvalifikovania prevodu ako dodávky tovaru za protihodnotu), znamená, že prevod sa uskutočnil na zdaniteľnú osobu „konajúcu ako takú“, teda konajúcu v rámci svojej zdaniteľnej činnosti (vecná požiadavka pre štádium oslobodenia prevodu).*****

102. Preto, keďže sa Finančný úrad Schrobenhausen rozhodol zdaniť prevod v rámci Spoločenstva, ktorý vykonal J. Plöckl, treba z toho vyvodit', že Finančný úrad Schrobenhausen mal k dispozícii všetky údaje potrebné na preukázanie toho, že prevod sa vykonal „pre vlastné potreby podniku“, a teda ide o prevod na zdaniteľnú osobu „konajúcu ako takú“. V tejto súvislosti je osobitne relevantné to, že Finančný úrad Schrobenhausen mal k dispozícii faktúru, ktorú mu predložil J. Plöckl, ktorá preukazovala predaj predmetného vozidla D.***** Dodávam, že vnútroštátny súd takisto považuje za preukázané, že J. Plöckl vyviezol vozidlo z Nemecka do Španielska nato, aby ho naďalej využíval na podnikanie.*****

***** 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), ako aj Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 59).

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

***** Pozri bod 61 týchto návrhov a judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 6.

***** Pozri bod 20 týchto návrhov.

***** Pozri bod 30 týchto návrhov.

103. Z toho podľa mňa vyplýva, že Finančný úrad Schrobenhausen mal k dispozícii údaje potrebné na preukázanie toho, že vecné požiadavky, ktoré treba splniť na priznanie sporného oslobodenia, boli splnené. Preto sa na pána Plöckla nevzťahuje druhá výnimka zo zásady odmietania formalistického prístupu.

D – O neexistencii výnimky zavedenej rozsudkom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) zo zásady odmietania formalistického prístupu

104. Finančný úrad Schrobenhausen, portugalská vláda a Komisia argumentujú určitými časťami rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), a konkrétne bodmi 52 a 58 tohto rozsudku, na podporu svojho návrhu uznať to, čo by bola podľa mňa tretia výnimka zo zásady odmietania formalistického prístupu.

105. Podľa nich Súdny dvor povolil daňovým orgánom odmietnuť priznanie práva, ktorého sa domáha zdaniteľná osoba, hoci sú všetky vecné požiadavky splnené, ak táto zdaniteľná osoba neprijala všetky opatrenia, ktoré možno primerane od nej vyžadovať na účely splnenia formálnej požiadavky. Táto argumentácia má osobitný význam v tejto veci, keďže vnútroštátny súd sa na tento aspekt vyslovene pýtal Súdneho dvora.

106. Podľa mňa takýto „striktný“ výklad rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) musí byť odmietnutý z troch nasledujúcich dôvodov.

107. V prvom rade sa domnievam, že tento striktný výklad vyplýva z nesprávneho pochopenia znenia rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Pripomínam, že táto vec sa týkala odmietnutia oslobodenia stanoveného pre dodávky v rámci Spoločenstva z dôvodu nedodržania formálnej požiadavky uloženej dodávateľovi, spočívajúcej v oznámení identifikačného čísla pre DPH nadobúdateľa (pozri bod 39 tohto rozsudku).

108. V bodoch 40 až 47 uvedeného rozsudku Súdny dvor zhrnul svoju skoršiu judikatúru týkajúcu sa obmedzení právomoci členských štátov podriaďiť oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva dodržaniu formálnych požiadaviek, vrátane dodržania dôkazných požiadaviek. Konkrétne body 45 až 46 toho istého rozsudku pripomínajú, že zásada neutrality DPH vyžaduje odmietanie formalistického prístupu, s výnimkou zámernej účasti zdaniteľnej osoby na podvode. Na druhej strane Súdny dvor vôbec nenaznačuje existenciu výnimky z odmietania formalistického prístupu, keď zdaniteľná osoba neprijala všetky opatrenia, ktoré možno primerane od nej vyžadovať na účely splnenia formálnej požiadavky.

109. V bodoch 48 až 53 rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) Súdny dvor pristúpil k uplatneniu zásad pripomenutých vyššie na osobitné okolnosti tejto veci. V bode 51 tohto rozsudku Súdny dvor konkrétne uplatnil zásadu odmietania formalistického prístupu:

„Hoci identifikačné číslo pre DPH preukazuje daňové postavenie zdaniteľnej osoby a slúži na uľahčenie daňovej kontroly plnení v rámci Spoločenstva, ide iba o formálnu požiadavku, ktorá nemôže spochybniť právo na oslobodenie od DPH, pokiaľ sú [vecné] podmienky dodania tovaru v rámci Spoločenstva splnené“.

110. V bode 52 uvedeného rozsudku, ktorý sa sčasti opakuje v bode 58 toho istého rozsudku a na ktorom je založený striktný výklad navrhovaný účastníkmi konania uvedenými v bode 104 týchto návrhov, Súdny dvor skúmal relevantnosť prvej výnimky z tejto zásady, teda účasť zdaniteľnej osoby na daňovom podvode, vzhľadom na konkrétne okolnosti vo veci samej:

„Z tohto dôvodu je síce legitímne požadovať, aby dodávateľ konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, *aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode...*, členské štáty by však išli nad rámec opatrení, ktoré sú nevyhnutne potrebné na účely správneho vyberania dane, ak by v prípade dodávky v rámci Spoločenstva odmietli priznať oslobodenie od DPH jedine z dôvodu, že dodávateľ nepredložil identifikačné číslo pre DPH, *zatiaľ čo* tento dodávateľ v dobrej viere a po tom, čo prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť primerane požadované, síce nemôže predložiť toto číslo, ale predloží iné údaje, ktoré môžu dostatočne preukázať, že nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá tak koná v rámci predmetného plnenia“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

111. Podľa môjho názoru, prvá časť vety pripomína prvú výnimku zo zásady odmietania formalistického prístupu, kým posledná časť vety, uvedená spojkou „*zatiaľ čo*“, predstavuje konkrétne uplatnenie tejto výnimky. Súdny dvor takto rozhodol, že účasť dodávateľa na podvode môže byť vylúčená vzhľadom na okolnosť, že tento dodávateľ v dobrej viere a po tom, čo prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť primerane požadované, nemôže predložiť identifikačné číslo nadobúdateľa. Bod 53 toho istého rozsudku potvrdzuje tento výklad, keďže Súdny dvor v ňom dospel k záveru, že sa „*nezdá...*, že by niektorý z týchto účastníkov plnení *konal podvodne*“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

112. V dôsledku toho, a na rozdiel od tvrdení Finančného úradu Schrobenhausen, portugalskej vlády a Komisie, bod 52 rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) zo zásady odmietania formalistického prístupu nestanovuje tretiu výnimku, podľa ktorej je zdaniteľná osoba povinná prijať všetky opatrenia, ktoré od nej môžu byť primerane požadované *na účely splnenia každej formálnej požiadavky*, inak stratí nárok na oslobodenie od DPH. Podľa mňa tam Súdny dvor len pripomenul a uplatnil prvú výnimku z tejto zásady, podľa ktorej zdaniteľná osoba musí prijať všetky opatrenia, ktoré od nej môžu byť primerane požadované, *aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode*, inak stratí nárok na oslobodenie od DPH.

113. V druhom rade existencia tretej výnimky zo zásady odmietania formalistického prístupu nemá žiadnu oporu v judikatúre prechádzajúcej alebo nasledujúcej po rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). V tejto súvislosti zdôrazňujem, že Súdny dvor neuviedol existenciu takejto možnosti tretej výnimky, založenej na dvojacom kritériu, a to „dobrej viery“ a „opatrení, ktoré od zdaniteľnej osoby môžu byť primerane požadované“, v žiadnom z rozsudkov vydaných po vyhlásení tohto rozsudku, v ktorých opätovne potvrdil zásadu odmietania formalistického prístupu. *****

114. V treťom a poslednom rade striktný výklad zastávaný Finančným úradom Schrobenhausen, portugalskou vládou a Komisiou je nezlučiteľný s riešeniami prijatými Súdny dvorom v rozsudkoch prechádzajúcich alebo nasledujúcich po rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Súdny dvor totiž nikdy neuplatnil v týchto rozsudkoch kritérium takej prísnej povahy.

***** 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 Laboratorios Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38), ako aj Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58).

115. Judikatúra týkajúca sa porušenia povinnosti podať daňové priznanie, predložiť faktúru a viesť účtovníctvo v súlade s právnou úpravou DPH, ***** povinnosti identifikácie na účely DPH ***** alebo ešte povinnosti oznámiť identifikačné číslo pre DPH zmluvnej strany ***** umožňuje získať obraz o situácii v danej oblasti. S výnimkou výnimočných okolností, akými sú tie, ktoré viedli k vydaniu rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 53), zdaniteľná osoba, ktorá prijala „všetky opatrenia, ktoré od nej môžu byť primerane požadované“, bude môcť vždy splniť takéto formálne požiadavky. Súdny dvor rozhodol už viackrát, že nedodržanie formálnej požiadavky nemôže spôsobiť stratu práva na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od DPH, ak sú splnené vecné požiadavky.

116. Podľa mňa by kritérium takej prísnosti zmenšilo dosah zásady odmietania formalistického prístupu v prípadoch vyššej moci. Nedodržanie formálnej požiadavky by totiž vždy spôsobilo stratu nárokovaného práva, s výnimkou okolností, keď bolo nemožné, aby zdaniteľná osoba splnila formálne požiadavky napriek prijatiu všetkých opatrení, ktoré od nej môžu byť primerane požadované. Domnievam sa, že niet pochybností o tom, že takýto výklad by spôsobil radikálny zvrat v ustálenej judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa odmietania formalistického prístupu v oblasti DPH.

117. Z vyššie uvedeného vyplýva, že musí byť zamietnutý striktný výklad rozsudku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), ktorý navrhovali Finančný úrad Schrobenhausen, portugalská vláda a Komisia v prospech tretej výnimky zo zásady odmietania formalistického prístupu.

E – O nemožnosti odôvodniť zamietnutie sporného oslobodenia porušením iných povinností stanovených šiestou smernicou alebo na jej základe

118. V rámci písomných a ústnych pripomienok predložených Súdnemu dvoru boli uvedené odkazy na viaceré povinnosti stanovené šiestou smernicou alebo na jej základe na odôvodnenie odmietnutia priznať sporné oslobodenie z dôvodu neoznámenia identifikačného čísla pre DPH prideleného štátom určenia.

119. Prvým ustanovením uvádzaným v tomto kontexte je prvá veta článku 28c A šiestej smernice, podľa ktorej prináleží členským štátom stanoviť podmienky, za ktorých oslobodia transakcie v rámci Spoločenstva „pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte, ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu“.

120. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri výkone právomocí zverených týmto ustanovením musia členské štáty dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patria najmä zásady právnej istoty, proporcionality, ako aj ochrana legitímnej dôvery. *****

121. Okrem toho treba uviesť, že táto veta nebola nikdy vykladaná Súdnym dvorom v tom zmysle, že by umožnila členským štátom odmietnuť priznať oslobodenie od DPH iba z dôvodu porušenia formálnej požiadavky. Presnejšie, Súdny dvor viackrát rozhodol, že samotné porušenie formálnej požiadavky, a najmä požiadavky oznámiť identifikačné číslo nadobúdateľa, nemôže spôsobiť odmietnutie priznať oslobodenie pre dodávky v rámci Spoločenstva, stanovené v článku 28c A písm. a) šiestej smernice. ***** Nevidím žiadny dôvod vrátiť sa k tejto judikatúre, pokiaľ ide o prevody v rámci Spoločenstva.

***** Pozri judikatúru citovanú v poznámkach pod čiarou 24, 25 a 26.

***** Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 22.

***** Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 23.

***** 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).

***** Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 21.

122. Druhé ustanovenie uvádzané na odôvodnenie odmietnutia sporného oslobodenia, ktoré je predmetom prejudiciálnej otázky, je článok 22 ods. 8 šiestej smernice, v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice, podľa ktorého „členské štáty môžu uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso [DPH] a pre prevenciu proti úniku“.

123. Treba znovu zdôrazniť, že toto ustanovenie nebolo nikdy vykladané ako umožňujúce členským štátom odmietnuť oslobodenie od DPH iba z dôvodu porušenia formálnej požiadavky. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž opatrenia, ktoré členské štáty majú možnosť prijať na základe uvedeného ustanovenia, nemôžu spochybniť základnú zásadu neutrality DPH. ***** Preto takéto opatrenia nemožno použiť takým spôsobom, ktorý by spochybnil zásadu odmietania formalistického prístupu, ktorá vyplýva zo zásady neutrality DPH. *****

124. Inými slovami iba v prípade zámernej účasti zdaniteľnej osoby na daňovom podvode môžu daňové orgány odmietnuť priznať oslobodenie z dôvodu nedodržania formálnej požiadavky. Tento prípad bol však vylúčený vnútroštátnym súdom v rámci sporu vo veci samej. *****

125. Ďalej bola uvedená tretia kategória ustanovení šiestej smernice na odôvodnenie odmietnutia sporného oslobodenia, teda ustanovení stanovujúcich určité formálne povinnosti pre zdaniteľné osoby, ako je povinnosť vystaviť faktúru obsahujúcu identifikačné čísla predávajúceho a nadobúdateľa (článok 22 ods. 3 šiestej smernice, v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice) alebo ešte povinnosť zostaviť rekapituláciu zoznam nadobúdateľov, ktorí sú identifikovaní na účely DPH a ktorým zdaniteľná osoba dodala tovary za podmienok stanovených v článku 28c A písm. a) a d) šiestej smernice (táto povinnosť je stanovená v článku 22 ods. 6 písm. b) tejto smernice, v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice).

126. Bez toho, aby bola spochybnená možnosť uložiť proporcionálnu sankciu v prípade porušenia týchto formálnych povinností, nevidím žiadny dôvod, pre ktorý by takéto porušenie mohlo spôsobiť zánik práva na oslobodenie, ktoré je upravené v článku 28c A písm. a) v spojení s článkom 28c A písm. d) šiestej smernice. Konkrétne tieto posledné uvedené ustanovenia nepodriaďujú priznanie tohto oslobodenia dodržaniu formálnych povinností stanovených inými ustanoveniami šiestej smernice.

127. Štvrtá kategória ustanovení, uvádzaná na odôvodnenie odmietnutia priznať sporné oslobodenie, sa týka povinnosti deklarovať prevod v rámci Spoločenstva ako „kvalifikovaný“ za internú akvizíciu v rámci Spoločenstva a podliehajúci DPH v štáte určenia (teda v Španielskom kráľovstve).

128. V spore vo veci samej sa pán Plöckl zjavne domnieval, že prevod a predaj vozidla dotknutého vo veci samej v Španielsku predstavovali riadnu dodávku v rámci Spoločenstva uvedenú v článku 28c A písm. a) šiestej smernice. Preto nedeclaroval, že by išlo o transakciu „kvalifikovanú“ za internú akvizíciu v štáte určenia. V tomto kontexte totiž prináležalo spoločnosti D, nadobúdateľovi vozidla, deklarovať internú akvizíciu v rámci Spoločenstva.

***** Pozri najmä 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). Pozri tiež, pokiaľ ide o článok 273 smernice 2006/112, ktorý nahradil článok 22 ods. 8 šiestej smernice, v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice, rozsudky Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 47), ako aj Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62).

***** Pozri body 83 až 87 týchto návrhov.

***** Pozri bod 94 týchto návrhov.

129. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva nemožno odmietnuť v štáte pôvodu z dôvodu, že príslušná interná akvizícia v rámci Spoločenstva nebola deklarovaná v štáte určenia. *****

130. V dôsledku toho v spore vo veci samej Finančný úrad Schrobenhausen nemôže odmietnuť sporné oslobodenie z dôvodu, že J. Plöckl v Španielsku nedeklaroval príslušnú internú akvizíciu v rámci Spoločenstva. Inak by to bolo len v prípade zámernej účasti zdaniteľnej osoby na daňovom podvode ***** – čo je však hypotéza, ktorú, pripomínam, vylúčil vnútroštátny súd v spore vo veci samej. *****

131. Z vyššie uvedeného vyplýva, že odmietnutie priznať sporné oslobodenie z dôvodu neoznámenej identifikačného čísla pre DPH, prideleného štátom určenia, nemožno odôvodniť porušením povinností stanovených podľa vyššie uvedených ustanovení šiestej smernice.

F – O možnosti uložiť sankciu v prípade porušenia tejto povinnosti

132. Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že Finančný úrad Schrobenhausen nemohol odmietnuť priznať oslobodenie sporného prevodu v rámci Spoločenstva z dôvodu, že J. Plöckl nedodrжал povinnosť oznámiť španielske identifikačné číslo pre DPH, keďže:

- táto povinnosť predstavuje formálnu požiadavku,
- neexistuje žiadna závažná indícia o existencii podvodu a
- Finančný úrad Schrobenhausen mal k dispozícii údaje potrebné na zistenie, že boli splnené vecné požiadavky.

133. Tento záver sa mi zdá byť navyše v súlade so zásadou proporcionality. Odmietnutie priznania sporného oslobodenia a dvojité zdanenie prevodu v rámci Spoločenstva, ktoré by z toho mohlo vyplývať, ***** predstavuje podľa mňa neproporcionálnu sankciu, keďže, ako uvádza vnútroštátny súd, J. Plöckl bol uznaný len z pochybenia týkajúceho sa právneho kvalifikovania predmetnej transakcie.

134. Povinnosť oslobodiť sporný prevod v rámci Spoločenstva za okolností sporu vo veci samej neznamená, že daňové orgány členského štátu nemôžu sankcionovať to, že zdaniteľná osoba si nesplnila oznamovaciu povinnosť, pokiaľ ide o identifikačné číslo pridelené štátom určenia.

135. V tejto súvislosti považujem za potrebné zdôrazniť, že prístup, ktorý som navrhol, nespochybňuje zásadu povinnosti prináležiacej zdaniteľným osobám, a to oznámiť identifikačné číslo pre DPH pridelené štátom určenia v prípade prevodu v rámci Spoločenstva, najmä vzhľadom na jeho dôležitosť na účely kontroly transakcií v rámci Spoločenstva. V skutočnosti sa takýto prístup odlišuje od prístupu navrhovaného Finančným úradom Schrobenhausen, nemeckou a portugalskou vládou, ako aj Komisiou, iba pokiaľ ide o sankciu spojenú s touto povinnosťou.

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

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

***** Pozri bod 94 týchto návrhov.

***** Prevod by bol prvýkrát zdanený v štáte pôvodu ako (neoslobodená) dodávka tovaru a druhýkrát v štáte určenia ako akvizícia v rámci Spoločenstva.

136. Domnievam sa totiž, vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa odmietania formalistického prístupu, že porušenie povinnosti oznámiť identifikačné číslo pre DPH, pridelené štátom určenia, nemožno sankcionovať odmietnutím priznať sporné oslobodenie, na rozdiel od toho, čo tvrdia títo účastníci konania.

137. Podľa mňa však niet pochybností, že porušenie tejto povinnosti môže byť predmetom správnej sankcie. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že zdaniteľnej osobe, ktorá nedodrží formálne požiadavky stanovené šiestou smernicou alebo na jej základe, možno uložiť správnu sankciu v súlade s vnútroštátnymi opatreniami preberajúcimi túto smernicu do vnútroštátneho práva *****

138. Pri neexistencii harmonizácie právnej úpravy Únie v oblasti sankcií uplatniteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným touto právnou úpravou ostáva členským štátom totiž právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich najvhodnejšie. Členské štáty však musia pri výkone svojich právomocí dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a teda dodržať aj zásadu proporcionality. *****

139. S cieľom posúdiť, či predmetná sankcia zodpovedá zásade proporcionality, treba predovšetkým zohľadniť povahu a závažnosť porušenia, ktoré sa má touto sankciou potrestať, ako aj spôsoby určenia výšky tejto sankcie. *****

140. Na základe uplatnenia týchto zásad je vhodné, aby daňové orgány členských štátov uložili správnu sankciu zdaniteľnej osobe nedodržiavajúcej formálnu požiadavku, akou je povinnosť oznámiť identifikačné číslo pridelené štátom určenia. Suma tejto sankcie môže najmä reflektovať dôležitosť, zdôraznenú v rámci prednesov na pojednávaní, oznamovania tohto čísla na účely kontroly prevodov v rámci Spoločenstva. ***** V rámci prednesov na pojednávaní Finančný úrad Schrobenhausen pripustil, že nemecká právna úprava stanovuje naozaj možnosť uložiť správnu pokutu v prípade nedodržania tejto povinnosti. V každom prípade konečné posúdenie proporcionality takejto sankcie prináleží iba vnútroštátnemu súdu. *****

VI – Návrh

141. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov) takto:

Článok 22 ods. 8, článok 28c A písm. a) prvý odsek a článok 28c A písm. d) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2005/92/ES z 12. decembra 2005 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby správny orgán štátu pôvodu odmietol priznať oslobodenie prevodu v rámci Spoločenstva z dôvodu, že zdaniteľná osoba neoznámila identifikačné číslo pre DPH pridelené štátom určenia, ak neexistuje žiadna závažná indícia o existencii podvodu, tovar bol prevedený do iného členského štátu a ostatné podmienky oslobodenia sú takisto splnené.

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

***** Rozsudky Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, bod 44) a v tomto zmysle 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).

***** Pozri body 69 až 71 týchto návrhov.

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