

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 11. ledna 2007(1)

Věc C-146/05

Albert Collée

proti

Finanzamt Limburg an der Lahn

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

„Šestá směrnice o dani z přidané hodnoty – Článek 28c část A písm. a) – Dodání zboží uvnitř Společenství – Osvobození od daně – Požadavky na důkazy“

I – Úvod

1. Předmětem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jsou otázky výkladu šesté směrnice o dani z přidané hodnoty(2), které se týkají požadavků na důkazní povinnosti v případě dodání zboží uvnitř Společenství. Tyto otázky úzce souvisejí s otázkami vznesenými ve věcech C-409/04 (Teleos a další) a C-184/05 (Twoh International), v nichž dnes rovněž předkládám stanoviska.

2. V původním řízení před Bundesfinanzhof, které je základem pro toto řízení, vede spor Albert Collée jakožto univerzální právní nástupce Collée KG (dále jen „žalobce“) proti Finanzamt Limburg an der Lahn (dále jen „žalovaný“) o přiznání osvobození od daně pro dodání zboží uvnitř Společenství. Toto dodání zboží se sice nesporně uskutečnilo, žalobce však navzdory tomu, že mu bylo známo, že se jedná o existenci dodání zboží uvnitř Společenství, nepředložil včas úetní doklad požadovaný podle vnitrostátního práva.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

3. 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(3), vložila do šesté směrnice novou hlavu XVIa [Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy (články 28a až 28m)]. Tato ustanovení jsou stále použitelná, jelikož až do té doby nebyla stanovena definitivní úprava zdanění obchodu se zbožím mezi podniky probíhajícího mezi členskými státy.

4. Podle čl. 28c části A šesté směrnice je dodání zboží mezi dvěma členskými státy uvnitř

Společenství osvobozeno od daní. Ustanovení zní následovně (výňatek):

„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 daní:

a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5 a čl. 28a odst. 5 písm. a), které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečně 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.

[...]

5. Článek 22 šesté směrnice upravuje formální povinnosti daňového dlužníka a stanoví ve znění úředním v době rozhodné pro projednávaný případ(4) mimo jiné následující:

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

[...]

3. a) Každá osoba povinná k dani vystaví fakturu nebo jiný doklad sloužící jako faktura za zboží a služby, které dodala nebo poskytla jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani. Každá osoba povinná k dani rovněž vystaví fakturu nebo jiný doklad sloužící jako faktura v souvislosti s dodáními zboží uvedenými v čl. 28b části B odst. 1 a v souvislosti s dodáními zboží za podmínek uložených čl. 28c částí A. Osoba povinná k dani si podrží opisy všech vystavených dokladů.

[...]

4. a) Každá osoba povinná k dani předloží ve lhůtě stanovené členskými státy daňové přiznání. [...]

b) Daňové přiznání musí obsahovat všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, je-li to vhodné a do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.

c) Daňové přiznání dále uvádí

– na jedné straně celkovou hodnotu bez daně z přidané hodnoty dodání zboží uvedených v čl. 28c části A, z nichž vznikla v daném zdaňovacím období daňová povinnost.

– [...]

6. [...]

b) Každá osoba povinná k dani s identifikačním číslem pro daň z přidané hodnoty předloží rovněž souhrnný výkaz všech pořizovatelů, kteří mají identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty a kterým dodala zboží za podmínek stanovených v čl. 28c části A písm. a) a d). [...]

7. [...]

8. ?lenské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátními i plátními prováděnými osobami povinnými k dani mezi ?lenskými státy, a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

B – Vnitrostátní právo

6. Podle § 4 bodu 1 písm. b) německého Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) (dále jen „UStG“) je z plátní, která spadají pod § 1 odst. 1 bod 1 UStG, osvobozeno od daní dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu § 6a UStG.

7. Ustanovení § 6a UStG definuje v odstavci 1 dodání zboží uvnitř Společenství a obsahuje v odstavci 3 následující pravidlo důkazního břemene:

„Podmínky odstavce 1 a 2 musí prokázat podnikatel. Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí) může se souhlasem Bundesrat (Spolkové rady) stanovit nařízení, jakým způsobem má podnikatel dodání zboží prokazovat.“

8. Takovým nařízením podle § 6a odst. 3 druhé věty UStG je Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (prováděcí nařízení k dani z obratu) (dále jen „UStDV“). Toto nařízení upřesňuje v § 17a požadavky, jakými doklady má být v případě přepravy a odesílání prokázáno dodání zboží uvnitř Společenství.

„1. U dodání zboží uvnitř Společenství (§ 6a odst. 1 zákona) musí podnikatel v oblasti působnosti tohoto nařízení prokázat prostřednictvím dokladu, že on nebo odběratel přepravil nebo odeslal předemť dodávky na jiné území v rámci Společenství. Toto musí z dokladu jednoznačně vyplývat a být snadno ověřitelné.

2. V případech, v nichž podnikatel nebo odběratel přepravuje předemť dodání na jiné území v rámci Společenství, má podnikatel povinnost prokázat tuto skutečnost následovně:

1. druhopisem faktury (§ 14 a § 14a zákona),
2. dokladem obvyklým v obchodním styku, ze kterého vyplývá místo určení, zejména dodacím listem,
3. potvrzením o přijetí vydaným odběratelem nebo osobou jím pověřenou, jakož i
4. v případech přepravy zboží odběratelem ujištěním odběratele nebo osoby jím pověřené, že přepravuje předemť dodání na jiné území v rámci Společenství.“

9. Ustanovení § 17c UStDV kromě toho stanoví v případě dodání zboží uvnitř Společenství povinnost předložit důkaz prostřednictvím účetního dokladu:

„1. U dodání zboží uvnitř Společenství (§ 6a odst. 1 a 2 zákona) musí podnikatel v oblasti působnosti tohoto nařízení prokázat prostřednictvím účetního dokladu splnění podmínek osvobození od daní včetně identifikačního čísla odběratele pro daň z obratu. Podmínky musejí vyplývat jednoznačně z účetnictví a být snadno ověřitelné.

2. Podnikatel musí pravidelně zaznamenávat následující údaje:

1. jméno a adresu odběratele;
2. jméno a adresu osoby pověřené odběratelem u dodání zboží, které se uskuteční v maloobchodě nebo zpravidla obvyklým pro maloobchod;
3. odvětví podnikání nebo povolání odběratele;
4. označení obvyklé v obchodním styku a množství předem dodání nebo druh a objem jiného plnění na základě smlouvy o dílo postaveného narove dodání zboží;
5. den dodání zboží nebo jiného plnění na základě smlouvy o dílo postaveného narove dodání zboží;
6. smluvní odměnu nebo u zdanění podle přijatých odměn smluvní odměnu a den jejího převzetí;
7. druh a objem zpracování nebo opracování před přepravou nebo odesláním na jiné území v rámci Společenství (§ 6a odst. 1 první věta zákona);
8. přepravu nebo odeslání na jiné území v rámci Společenství;
9. místo určení na jiném území v rámci Společenství.

[...]"

III – Skutkový stav a předložná otázka

10. Collée KG byla v roce 1994 mateřskou společností společnosti s ručením omezeným (GmbH) usazené v Německu zabývající se prodejem automobilů, která prodávala vozidla A-AG jakožto její smluvní obchodník. Přitom měla GmbH vůči A-AG nárok na provizi pouze za prodej odběratelům v blízkém okolí.

11. Na jaře roku 1994 uzavřela GmbH písemnou smlouvu s belgickým obchodníkem s automobily B o prodeji 20 předváděcích vozů v celkové ceně 1 018 200 DM. B převzal GmbH stejnou kupní cenu a vyzvedl si vozidla po doručení peněz.

12. Aby získala GmbH vůči A-AG nárok na provizi, zapojila do transakcí obchodníka s motorovými vozidly S, usazeného v blízkém okolí v Německu, který prohlásil, že je za úplatu ochoten formálně nakupovat předváděcí vozy a prodávat je dále B. Za tímto účelem ponechal S GmbH nevyplněné faktury, které GmbH využila k vystavení faktur za dodávky předváděcích vozů jménem S vůči B. S poté uplatnil ve svých předložných přiznáních k dani z obrátu za červenec, srpen a září 1994 daň z obrátu na vstupu v celkové výši 152 730 DM, kterou mu naúčtovala GmbH.

13. Po mimořádné kontrole provedené v říjnu 1994 však žalovaný odepřel S nárok na odpot daně na vstupu s odvodněním, že S vystupoval pouze formálně jako „bílý kůň“. Poté, co se o tom dozvěděl žalobce, který s operací nejprve nakládal jako se zdanitelným tuzemským plněním, zrušil dne 25. listopadu 1994 příslušné účetní záznamy a účtoval zisky dále na účet „dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně“. Poté zohlednil tuto operaci odpovídajícím způsobem v předložném přiznání k dani z obrátu za listopad 1994.

14. Finanční úřad zvýšil opravným výměrem daň z obrátu za rok 1994 ze dne 12. února 1998

zdanitelný obrat žalobce o 1 018 200 DM. Žalobci bylo odepřeno osvobození od daně za dodání osobních vozidel B, neboť potěbné záznamy nebyly prováděny přeběžně a ihned po uskutečnění dotyčného plnění.

15. Stížnost a žaloba proti tomuto výměru byly neúspěšné. Žalobce žádá v rámci řízení o opravném prostředku „Revision“ o změnu opravného výměru daně z obrátu z roku 1998 tak, aby bylo s obraty ve výši 1 018 200 DM nakládáno jako s obraty osvobozenými od daně. K odvodnění v podstatě uvádí, že na počátku kontroly sice u S ještě nebyly žádné faktury B vystavené GmbH, z obchodních listin GmbH, jakož i z pohybů na účtu však bylo jednoznačně rozpoznatelné, že šlo o dodání zboží pro B uvnitř Společenství.

16. Bundesfinanzhof proto předložil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

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

IV – Právní posouzení

17. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda může pouze nedodržení určité formální podmínky osobou povinnou k dani – zde včasné předložení účetního dokladu – vést k odmítnutí osvobození od daně dodání zboží uvnitř Společenství. Druhá otázka, která tuto první otázku upesňuje, směřuje k tomu, zda musí být v konkrétním případě v rámci rozhodnutí o přiznání nebo odmítnutí osvobození od daně případně zohledněna další okolnost hmotněprávní povahy – totiž ta, zda osoba povinná k dani nejprve vdomě zatajila existenci dodání zboží uvnitř Společenství. Druhá otázka tedy představuje upesnění první otázky a je s ní úzce spjata. Obě předběžné otázky předložené Bundesfinanzhof je tedy třeba zkoumat společně.

18. Bundesfinanzhof se nejprve táže, zda šestá směrnice odporuje praxi vnitrostátní daňové správy, podle níž se již v důsledku opožděného prokázání – nesporně existujícího – dodání zboží uvnitř Společenství účetním dokladem odepřelo osvobození od daně.

19. Zásada osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně je zakotvena v čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice. Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně je založeno na myšlence, že během přechodného režimu platného pro daň z obrátu Společenství má být nadále vybírána daň z předané hodnoty jakožto spotřební daň v členském státě, ve kterém se uskuteční konečná spotřeba (zásada země určení). Aby bylo zamezeno dvojímu zdanění, má být proto v zemi původu osvobozeno od daně dodání zboží uvnitř Společenství odpovídající zdanitelnému pořízení zboží uvnitř Společenství(5).

20. Šestá směrnice však přitom neobsahuje žádné zvláštní požadavky na prokázání dodání zboží uvnitř Společenství osobou povinnou k dani(6). Článek 22 uvádí pouze některé obecné požadavky na záznamy osob povinných k dani, na úpravu faktur a daňových přiznání. Jinak ponechává čl. 22 odst. 8 na členských státech, aby „[ukládaly] další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům“.

21. Dále osvobodí členské státy od daně dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 28c části A „za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu“.

22. Článek 28c části A a čl. 22 odst. 8 tedy pouze stanoví cíle, ponechávají však na členských státech, aby blíže upravily požadavky na formální povinnosti prokazování s ohledem na plnění, jež mají být osvobozena od daně z přidané hodnoty.

23. Tato úprava se zakládá na myšlence, že šestá směrnice nemá plně harmonizovat systémy daně z přidané hodnoty členských států. Jejím cílem je spíše „vytvořit jednotný základ daně, který má zabezpečit neutralitu systému [...]“(7). Jak konstatoval Soudní dvůr již ve svém rozsudku BP Soupergaz, disponují přitom členské státy však „při provádění jednotlivých předpisů šesté směrnice relativně rozsáhlým manévrovacím prostorem“(8). Generální advokát Fenelly k tomu mimo jiné ve stanoviscích k věci Molenheide, jakož i Schmeink & Cofreth uvedl, že se dá obecně říci, „že členským státům přísluší správa celého systému daně z přidané hodnoty“(9).

24. Při přijímání opatření k provádění ustanovení systému daně z přidané hodnoty jsou členské státy vázány vedle cíle zakotvených v článku 28c části A a čl. 22 odst. 8 šesté směrnice krom toho zásadou proporcionality. Soudní dvůr nedávno v rozsudku Halifax znovu zdůraznil, že „opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě čl. 22 odst. 8 šesté směrnice k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů“(10).

25. Dále se v tomto rozsudku uvádí, že opatření členských států „nemohou být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu daně z přidané hodnoty, jež je základní zásadou společného systému daně z přidané hodnoty zavedenou právními předpisy Společenství v dané oblasti“(11). Neutralita by byla ohrožena, pokud by došlo ke dvojímu zdanění dodání zboží, neboť osvobození jakožto dodávky zboží uvnitř Společenství je odepřeno a pořízení zboží uvnitř Společenství v cílové zemi se rovněž zdaňuje(12).

26. Konkrétní uplatnění zásady proporcionality je v úkol předkládajícího soudu, který musí zkoumat, zda jsou vnitrostátní opatření slučitelná s právem Společenství. Soudní dvůr však může poskytnout veškeré poznatky k výkladu práva Společenství, které předkládajícímu soudu umožní posoudit slučitelnost k rozhodnutí probíhajícího sporu(13).

27. Německé právo stanoví v § 17a a § 17c UStDV, že podmínky existence dodání zboží uvnitř Společenství musejí „jednoznačně“ vyplývat a být snadno ověřitelné“ jak z dokladů, tak i z účetnictví. Podle judikatury Bundesfinanzhof k § 13 odst. 1 druhé větě UStDV, který upravuje požadavky na prokázání vývozu zboží do třetí země a přitom obsahuje formulaci odpovídající § 17a a § 17c UStDV, je třeba chápat tento požadavek tak, že záznamy musejí být řádné „průběžné“ a ihned po uskutečnění dotyčného plnění“.

28. V projednávaném případě žalobce nejprve účetně nakládal s dodáním zboží provedeným v Německu, srpnu a září 1994 jako s tuzemským dodáním zboží podléhajícím dani. V listopadu 1994, tedy asi dva měsíce po uskutečnění posledního dodání zboží, bylo provedeno přeúčtování na dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně a odpovídající zohlednění v předchozích daňových přiznáních za listopad 1994. S odkazem na to, že záznamy nutné pro osvobození od daně nebyly průběžné a neprobíhaly ihned, odepřel Finanzamt žalobci osvobození od daně, aťkoliv bylo možno jednoznačně určit existenci dodání zboží uvnitř Společenství.

29. Německá vláda zastává v tomto ohledu názor, že požadavky týkající se důkazů

prostřednictvím dokumentu a účetních dokladů, platné podle vnitrostátního práva, jsou v souladu se zásadou proporcionality. Tím není systematicky zpochybněn nárok na osvobození od daně u dodání zboží uvnitř Společenství. Povinnost prokazování prostřednictvím účetního dokladu stanovená v § 17a a následujících UStDV sleduje účel, který je výslovně stanovený v článku 28c části A šesté směrnice, totiž spolehlivý a co možná nejjednodušší výběr daní resp. boj proti zneužití daňového režimu. Podle názoru spolkové vlády jsou § 17a až § 17c UStDV rovněž nutné za účelem sledování tohoto cíle, zejména k zamezení tzv. „podvodu kolotočového typu v oblasti daně z přidané hodnoty“. Přitom je irelevantní, zda je dodání zboží nepochybně dodáním zboží uvnitř Společenství, či nikoliv.

30. V tomto ohledu je třeba nejprve konstatovat, že v projednávaném případě nejde o samotný výklad požadavků směrnice s ohledem na požadavky stanovené v § 17a až § 17c UStDV. Sporná je spíše judikatura vydaná k naplnění těchto předpisů a správní praxe, podle kterých musí být dodání zboží uvnitř Společenství účetně prokazováno „průběžně a ihned“.

31. Jak vyplývá z čl. 22 odst. 8 a článku 28c části A šesté směrnice, je legitimní, pokud členské státy požadují časově blízký důkaz, aby zajistily přesný výběr daně a zabránily vyhýbání se daňovým povinnostem(14). Členské státy totiž mohou stanovit přiměřenou ochranu proti ohrožení daňových příjmů, přičemž mohou z časového hlediska stanovit formální požadavky v účetních povinnostech, aby zabránily vyhýbání se daňovým povinnostem nebo „podvodu kolotočového typu“ v oblasti daně z přidané hodnoty.

32. Otázka, zda je přitom možné rovněž zákonem stanovit konkrétní lhůty pro vytvoření dokumentu a účetního dokladu za účelem umožnění efektivního výběru daní na straně jedné a zajištění právní jistoty na straně druhé, je v projednávaném případě irelevantní.

33. Sporná vnitrostátní úprava totiž jednak nestanoví žádnou konkrétní lhůtu. Ustanovení § 17a a § 17c UStDV pouze neurčitě stanoví, že podmínky pro osvobození od daně musejí z dokladů resp. z účetnictví „jednoznačně“ vyplývat a být snadno ověřitelné“. Rovněž judikatura Bundesfinanzhof k naplnění těchto pojmů, podle níž je třeba chápat uvedenou formulaci jako povinnost platnou v časovém ohledu a požadované záznamy musejí být prováděny „průběžně a ihned po uskutečnění dotyčného plnění“, sama vyžaduje výklad.

34. To je samo o sobě již problematické s ohledem na zásadu právní jistoty uznanou právem Společenství, kterou členské státy musejí podle judikatury Soudního dvora respektovat při provádění směrnice(15). Soudní dvůr krom toho ve věci Halifax zdůraznil, že požadavek právní jistoty platí obzvláště tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž(16).

35. Krom toho musejí i konkrétní úpravy lhůt zásadně umožňovat, aby mohly být ve vedení účetnictví zohledněny pozdější změny při kvalifikaci dodání zboží jakožto dodání zboží uvnitř Společenství. Takové opravy se totiž mohou v konkrétním případě zakládat na důvodech, které nelze přiznat osobě povinné k dani. Nemusejí také nutně ztěžovat nebo ohrožovat výběr daně. Zejména u krátkých lhůt by mohlo být výjimkami, možnostmi nápravy nebo obdobnými úpravami zajištěno, aby ve výjimečných případech mohla být skutečně existující dodání zboží uvnitř Společenství v případě pozdější změny ještě jako taková v účetnictví uznána.

36. Bez odpovídajících výjimek by byl nárok na osvobození od daně příliš silně omezen, přitom tento nárok chce však šestá směrnice u dodání zboží uvnitř Společenství právě přiznat, aby bylo přihlédnuto k zásadě daňové neutrality. Rovněž v případě opožděné kvalifikace jako dodání zboží uvnitř Společenství platí konstatování generálního advokáta Fenellyho k možnosti opravy daně z přidané hodnoty, která byla neprávem vykázána ve fakturách týkajících se nikdy neuskutečněných plnění, podle něhož by bylo „každopádně neslučitelné se zásadou daňové

neutrality, pokud by vnitrostátní právo nepoužilo žádnou opravu“(17).

37. Dokud nejsou zákonem stanoveny odpovídající konkrétní lhůty a možnosti pozdějších změn, musí se tudíž při použití § 17a a § 17c UStDV v konkrétním případě zkoumat, zda je odmítnutí pozdější změny kvalifikace dodání zboží přípustné.

38. Přitom je nejprve třeba objasnit, jak právem uvádí Komise, zda k dodání zboží uvnitř Společenství skutečně došlo, či nikoliv. Pro první případ stanoví totiž šestá směrnice v zásadě osvobození od daně, zatímco v posledně uvedeném případě je zásadou povinnost k dani. V souladu s tím konstatuje Soudní dvůr ve věci Transport Service NV, že „předkládající soud [musí] určit, zda dotčené dodání v povodním řízení splňuje tyto podmínky. Je-li tomu tak, není třeba z tohoto dodání platit daň z přidané hodnoty“(18). Toto zásadní konstatování směrnice nemůže být odstraněno pouze formálními požadavky členských států. Lze se od něj odchýlit pouze tehdy, pokud je to nutné k dosažení cíle stanovených v dotčených předpisech práva Společenství. S názorem spolkové vlády, podle něhož – pokud nebyl včas předložen účetní doklad – je irelevantní, zda skutečně došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, tedy nelze souhlasit.

39. Pokud se prokáže, že skutečně došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, může být přesto osvobození od daně při porušení vnitrostátních formálních předpisů odepřeno, pokud tyto předpisy slouží cílem sledovaným směrnicí, totiž zabránění daňovým únikům a přesnému výběru daně, zejména správnému a jednoznačnému uplatnění osvobození od daně. Kromě toho nesmí jít formální požadavky nad rámec toho, co je nutné k dosažení těchto cílů.

40. Je proto třeba v jednotlivých případech zkoumat, zda má opožděné předložení důkazu důsledky pro efektivitu výběru daní nebo zda je odvodněno tím, že došlo k manipulacím, které mohou určitým způsobem vést k ohrožení výběru daně. K dosažení cíle výslovně uvedených v článku 28c části A a čl. 22 odst. 8 šesté směrnice naopak není nutné, aby bylo osvobození od daně odepřeno systematicky v každém případě, ve kterém nebyl včas předložen účetní doklad.

41. Pokud může být nepochybně určena existence dodání zboží uvnitř Společenství, aťkoliv nebyl nutný účetní doklad předložen včas, je třeba přihlídnout k zásadě osvobození od daně dodání zboží uvnitř Společenství podle šesté směrnice a přiznat osvobození od daně. Pro odmítnutí osvobození od daně je třeba – vedle porušení formálních podmínek stanovených judikaturou a daňovou správou – vždy dalšího důvodu odpovídajícího požadavkům šesté směrnice, který může zejména spočívat v tom, že z důvodu opožděného předložení účetního dokladu nebylo správné vyměření daně možné nebo bylo podstatně ztíženo.

42. Z toho zároveň vyplývá odpověď na druhou otázku předkládajícího soudu, jejíž podstatou je, zda je pro odpověď na otázku podstatné, že osoba povinná k dani nejprve vědomě zatajila existenci dodání zboží uvnitř Společenství.

43. V důsledku výše uvedeného výkladu platí i zde, že v souladu s ustanoveními šesté směrnice o osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně do značné míry záleží na tom, jaké příčiny má opožděné předložení účetního dokladu a jaké důsledky z opoždění vyplývají pro správný výběr daně. Tyto skutečnosti musí předkládající soud v konkrétním případě zkoumat a posoudit. Skutečnost, že osoba povinná k dani chtěla nejprve formálně zapojit prostředníka v tuzemsku, takže by nedošlo k dodání zboží uvnitř Společenství přímo, ale teprve u dalšího následného dodání zboží, není sama o sobě smírodatná.

44. To potvrzují zjevně, ke kterým dospěl Soudní dvůr v rozsudku Schmeink & Cofreth k pozdější opravě neprávem fakturované daně z přidané hodnoty; zde uvedl: „[...] pokud výstavce faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, vyžaduje zásada neutrality daně z přidané hodnoty, že neprávem vyúčtovaná daň z přidané hodnoty může být opravena, aniž by

mohly členské státy takovou opravu považovat závislou na dobré víře výstavce dotčené faktury“. Pokud je jisté, že „výstavce faktury včas zcela vyloučil nebezpečí ztráty daňových příjmů, není k zajištění výbĚru daně z přidané hodnoty a k zabránění vyhýbání se daňovým povinnostem nutné, aby prokázal svou dobrou víru“(19).

45. Tato argumentace je použitelná na případ, kdy je s plněním později nakládáno jako s dodáním zboží uvnitř Společenství, a na odpovídající změnu újetních knih. Pokud by mělo na uznání jakožto dodání zboží uvnitř Společenství vliv, zda osoba povinná k dani vdomo nebo nevdomo zmařila odpovídající kvalifikaci, nemohla by případně mít nárok na osvobození od daně ani tehdy, pokud by její chování výsledně neohrozilo výběr daně. Odmítnutí osvobození od daně by se tak stalo sankčním prostředkem za pošetilé zatajení, že došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, což by překračovalo legitimní úhel formálních požadavků.

46. Jak již bylo vysvětleno, je vĚcí vnitrostátního soudu, aby posoudil konkrétní případ s ohledem na tyto požadavky při zohlednění všech relevantních okolností. Přitom musí v souladu s výše uvedeným zejména zkoumat, zda skutečnost, že újetní doklad nebyl předložen včas, vedla k ohrožení výběru daně.

47. Významná může být například okolnost, že přezkum operace je zpravidla tím složitější, čím dříve se tato operace uskutečnila. Čím jsou kratší časové požadavky, tím významnější je naproti tomu, že dodatečné změny mohou být ještě zohledněny. V rámci zkoumání konkrétního případu může být kromě toho zohledněno, do jaké míry sama osoba povinná k dani zavinila opožděné předložení újetního dokladu.

48. Projednávaný případ vykazuje tu zvláštnost, že plánovaná konstrukce „bílého koně“ neměla souvislost s případným vyhnutím se daňovým povinnostem, ale měla sloužit získání provize(20). Na rozdíl od typických situací zde nebylo předstíráno dodání zboží uvnitř Společenství, které se vĚbec neuskutečnilo(21), ale – z důvodu z daňového hlediska irelevantních – zatajilo existenci takové dodávky. Při celkovém posouzení operací by totiž zapojení „bílého koně“ nemělo vliv na výši daňových příjmů. Dodání zboží uvnitř Společenství by bylo pouze přesunuto z GmbH na S, který by sám mohl daň na vstupu odečíst a mohl by uplatňovat, aby dodání zboží uvnitř Společenství bylo osvobozeno od daně.

49. S ohledem na případné zavinění ohledně opožděného prokázání by bylo kromě toho třeba zkoumat, do jaké míry musel žalobce vědět, že zapojení S bude daňovými orgány posuzováno jako fiktivní obchod resp. že na S bude nahlíženo jakožto na „bílého koně“. Z pouhé skutečnosti, že S zboží nedodal B sám a že žalobce vystavil faktury jménem S, totiž nelze dovodit, že taková „umělá“ konstrukce může být hodnocena jako zdanitelné plnění. Podle judikatury Soudního dvora totiž posouzení otázky, zda bylo uskutečněno zdanitelné plnění, závisí pouze na objektivních kritériích. Pro daňovou kvalifikaci dodání zboží však naproti tomu nehraje roli ani úmysl osoby povinné k dani, ani úhel dodání zboží(22).

50. V důsledku toho je na první otázku třeba odpovědět tak, že šestá směrnice brání praxi vnitrostátní daňové správy, podle níž je osvobození od daně nepochybně existujícího dodání zboží uvnitř Společenství odepřeno pouze z důvodu, že osoba povinná k dani nepředkládala k tomu předepsané újetní doklady přeběžně a ihned po uskutečnění plnění.

51. Přitom není rozhodující pouze to, zda osoba povinná k dani chtěla přesunout dodání zboží uvnitř Společenství zapojením „bílého koně“ v tuzemsku teprve na pozdější operaci v ĚtĚzci dodávek, přičemž daňová správa neuznala zapojení prostředníka jako fiktivní obchod (otázka 2). Pokud členský stát nestanovil pro prokázání žádnou zákonnou lhůtu, je třeba v rámci rozhodnutí o osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně zohlednit všechny relevantní okolnosti konkrétního případu. Přitom záleží zejména na případném zavinění osoby povinné k dani

ohledn? opožd?ného prokázání, jakož i na tom, zda opožd?né p?edložení ú?etního dokumentu m?že vést k ohrožení výb?ru daní.

V – Záv?ry

52. Záv?rem navrhuji následující odpov?di na p?edb?žné otázky Bundesfinanzhof:

1. Sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? brání praxi vnitrostátní da?ové správy, podle níž je osvobození nesporného dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan? odep?eno pouze z d?vodu, že osoba povinná k dani nep?edkládala k tomu p?edepsané ú?etní doklady pr?b?žn? a ihned po uskute?n?ní pln?ní.

2. Pokud ?lenský stát nestanovil pro prokázání žádnou zákonnou lh?tu, je t?eba v rámci rozhodnutí o osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan? zohlednit všechny relevantní okolnosti konkrétního p?ípadu. P?itom záleží zejména na p?ípadném zavin?ní osoby povinné k dani ohledn? opožd?ného prokázání, jakož i na tom, zda opožd?né p?edložení ú?etního dokumentu m?že vést k ohrožení výb?ru daní.

1 – P?vodní jazyk: n?m?ina.

2 – Šestá sm?rnice Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) – dále jen „šestá sm?rnice“.

3 – Ú?. v?st. L 376, s. 1 a násl.; Zvl. vyd. 09/01, s. 160.

4 – Srov. ?lánek 28h ve zn?ní zavedeném sm?rnicí 91/680 a posléze zm?n?ném sm?rnicí Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se m?ní sm?rnice 77/388/EHS a zavád?jí nová zjednodušení pro da? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. L 384, s. 47 a násl.; Zvl. vyd. 09/01, s. 224).

5 – Rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, (C?245/04, Sb. rozh. s. I?3227, bod 29) a body 24 a 25 mého stanoviska ze dne 10. listopadu 2005 v této v?ci. Viz rovn?ž mé stanovisko z dnešního dne ve v?ci Teleos a další (C?409/04, Sb. rozh. s. I?7797, bod 29).

6 – Viz v tomto smyslu rovn?ž usnesení ze dne 3. b?ezna 2004, Transport Service (C?395/02, Recueil, s. I?1991, body 27 a 28) a rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609, body 90 a 91).

7 – Rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C?286/94, C?340/95, C?401/95 a C?47/96, Recueil, s. I?7281, bod 42).

8 – Rozsudek ze dne 6. ?ervence 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Recueil, s. I?1883, bod 34).

9 – Stanovisko ze dne 20. b?ezna 1997 ve v?cech Molenheide a další (uvedené výše v poznámce pod ?arou 7, bod 41) a stanovisko ze dne 13. dubna 2000, Schmeink & Cofreth (C?454/98, Recueil, s. I?6973, bod 18).

10 – Rozsudek Halifax a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 92). V tomto smyslu k nároku na odpot dan? rovn?ž již rozsudky ze dne 21. b?ezna 2000, Gabalfrisa a další (C?110/98 až C?147/98, Recueil, s. I?1577, bod 52) a Molenheide a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 7, bod 48), jakož i ohledn? ?l. 21 odst. 3 šesté sm?rnice rozsudek ze dne 11. kv?tna 2006, Federation of Technological Industries a další (C?384/04, Sb. rozh. s. I?4191, bod 29).

11 – Rozsudek Halifax a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 92).

12 – Viz rozsudek EMAG Handel Eder (uvedený výše v poznámce pod čarou 5, bod 29), jakož i body 24 a 25 mého stanoviska v této v?ci.

13 – Viz mj. rozsudek ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard (C?55/94, Recueil, s. I?4165, bod 19), rozsudek Molenheide a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 7, bod 49).

14 – Viz rozsudek Gabalfrisa a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 52).

15 – Rozsudek Federation of Technological Industries a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 29).

16 – Rozsudek Halifax a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 72).

17 – Stanovisko ve v?ci Schmeink & Cofreth (uvedené výše v poznámce pod čarou 9, bod 20).

18 – Usnesení ve v?ci Transport Service (uvedené výše v poznámce pod čarou 6, bod 19).

19 – Rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth (C?454/98, Recueil, s. I?6973, body 58 a 60).

20 – Na tuto provizi by sice nebyl podle distribu?ní smlouvy žádný nárok, p?i?emž však není jasné, do jaké míry byla doty?ná smluvní ustanovení v daném okamžiku p?ípustná z hlediska práva hospodá?ské sout?že.

21 – Viz k takové situaci stanovisko Teleos a další (uvedené výše v poznámce pod čarou 5).

22 – Viz rozsudek Halifax a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, body 56 až 60) a rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen (C?354/03, C?355/03 a C?484/03, Sb. rozh. s. I?483, body 44 a 45) a ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling (C?439/04 a C?440/04, Sb. rozh. s. I?6161, bod 41).