

V?c C-409/04

The Queen, na žádost:

Teleos plc a další

v.

Commissioners of Customs & Excise

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division]

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 28a odst. 3 první pododstavec a ?l. 28c ?ást A písm. a) první pododstavec – Po?ízení zboží uvnit? Spole?enství – Dodání zboží uvnit? Spole?enství – Osvobození od dan? – Zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno do jiného ?lenského státu – D?kazy – Vnitrostátní opat?ení za ú?elem boje proti podvod?m“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott p?ednesené dne 11. ledna 2007

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 27. září 2007

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – P?echodné úpravy zdan?ní obchodu mezi ?lenskými státy*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 28a odst. 3 první pododstavec a ?l. 28c ?ást A písm. a) první pododstavec)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – P?echodné úpravy zdan?ní obchodu mezi ?lenskými státy*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 28c ?ást A písm. a) první pododstavec)

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – P?echodné úpravy zdan?ní obchodu mezi ?lenskými státy*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 28c ?ást A písm. a) první pododstavec)

1. ?lánek 28a odst. 3 první pododstavec a ?l. 28c ?ást A písm. a) první pododstavec šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice Rady 2000/65/ES, je t?eba vykládat s ohledem na výraz „odeslán(o)“, vyskytující se v obou t?chto ustanoveních, v tom smyslu, že k po?ízení zboží uvnit? Spole?enství došlo a osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan? lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo p?evedeno na po?izovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo p?epraveno do jiného ?lenského státu, a že v d?sledku tohoto odeslání nebo p?epravy v?c fyzicky opustila území ?lenského státu dodání.

Základní podmínkou pro uplatn?ní p?echodného režimu stanoveného v hlav? XVI šesté sm?rnice je, aby se operace uskute?nila uvnit? Spole?enství, a zejména fyzický pohyb zboží z ?lenského

státu do jiného členského státu. Tato podmínka týkající se překročení hranic mezi členskými státy je základním znakem operace uvnitř Společenství, který ji odlišuje od tuzemské operace.

Krom toho, stejně jako i jiné pojmy, které definují zdanitelná plnění podle šesté směrnice, mají pojmy „dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství“ objektivní povahu a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění. V důsledku toho je nezbytné, aby se kvalifikace dodání nebo pořízení zboží uvnitř Společenství provedla na základě objektivních skutečností, jako je existence fyzického pohybu dotyčného zboží mezi členskými státy.

(viz body 37–38, 40, 42, výrok 1)

2. Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice 77/388 ve znění směrnice 2000/65, je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie*, jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účást tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.

Zprv by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by členský stát, který stanovil podmínky pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně tím, že zejména stanovil seznam dokumentů, jež je třeba předložit příslušným orgánům, a který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od daně, mohl později uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty související s tímto dodáním, jestliže vyjde najevo, že z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořízovatel a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět, dotyčné zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání.

Zadruhé musí být v návaznosti na podvod, kterého se dopustila třetí osoba, veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality. Režim, který přenáší veškerou odpovědnost za platbu daně z přidané hodnoty na dodavatele bez ohledu na to, zda se podílel na podvodu, či nikoli, nechrání harmonizovaný systém daně z přidané hodnoty nutně před podvodem a zneužitím ze strany pořízovatele. Pokud by byl pořízovatel vyšetřován z veškeré odpovědnosti, mohl by totiž být podněcován k tomu, aby neodesílal nebo nepřpravoval zboží z členského státu dodání a nepřiznal ho pro účely daně z přidané hodnoty v členských státech určení.

Zatřetí, pokud by byli dodavatelé povinni zaplatit daň z přidané hodnoty *a posteriori*, nebyla by zásada daňové neutrality dodržena, jelikož dodavatelé, kteří uskutečňují plnění v tuzemsku, nikdy nejsou zatíženi daní na výstupu, neboť se jedná o nepřímou spotřební daň. Osoby povinné k dani uskutečňující plnění uvnitř Společenství by se tudíž nacházely ve výhodnějším postavení než osoby povinné k dani uskutečňující tuzemské plnění.

Začtvrté není podle judikatury Soudního dvora, kterou lze obdobně použít, v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k úasti na daňovém podvodu. Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho úast na podvodu, tudíž představují důležitě skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty a *posteriori*. Naproti tomu jakmile dodavatel jednou splnil své povinnosti ohledně důkazu dodání uvnitř Společenství, aťkoliv poizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání, musí být v tomto členském státě považován za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty poizovatel.

(viz body 50, 58, 60, 65–67, výrok 2)

3. Skutečnost, že poizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňové příznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství, může být považována za doplňující důkaz toho, že zboží skutečně opustilo území členského státu dodání, avšak nepředstavuje určující důkaz pro to, aby dodání zboží uvnitř Společenství bylo osvobozeno od daně z přidané hodnoty.

(viz bod 72, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

27. září 2007(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 28c část A písm. a) první pododstavec – Pořízení zboží uvnitř Společenství – Dodání zboží uvnitř Společenství – Osvobození od daně – Zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu – Důkazy – Vnitrostátní opatření za účelem boje proti podvodům“

Ve věci C-409/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Spojené království) ze dne 6. května 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 24. září 2004, v řízení

The Queen, na žádost:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd a Stardex (UK) Ltd N. Plemingem a M. Conlonem, jakož i E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Moserem a A. Youngem, barristers, jakož i D. Waelbroeckem, avocat,
- za vládu Spojeného království C. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Andersonem a R. Haynes, barristers,
- za řeckou vládu V. Kyriazopoulou, I. Bakopoulou a K. Georgiadisem, jakož i M. Tassopoulou, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a C. Jurgensen-Mercier, jako zmocněnci,
- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s E. Fitzsimonsem, SC, a B. Conwayem, BL,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem,

avvocato dello Stato,

- za portugalskou vládu L. Fernandesem a C. Lança, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

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

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 28a odst. 3 prvního pododstavce a čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000 (Úř. věst. L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd a Stardex (UK) Ltd (dále jen „Teleos a další“) na straně jedné a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners“), orgánem příslušným pro výběr daní z přidané hodnoty ve Spojeném království (dále jen „DPH“), na straně druhé ohledně osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daní.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle článku 2 šesté směrnice podléhá DPH dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, jakož i dovoz zboží.

4 Šestá směrnice obsahuje hlavu XVIa, nazvanou „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“, která do ní byla vložena směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mateřní směrnice 77/388 s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 160), a která obsahuje články 28a až 28n.

5 Podle článku 28a šesté směrnice:

„1. Předmětem daní z přidané hodnoty je rovněž:

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

[...]

3. „Pořízením zboží uvnitř Společenství“ se rozumí získání práva nakládat jako vlastník s

movitým hmotným majetkem, který byl pořízovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořízovatelem nebo jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno.

Je-li zboží pořízené právnickou osobou nepovinnou k dani odesláno nebo přepraveno z třetího území a dovezeno touto právnickou osobou nepovinnou k dani do jiného členského státu než členského státu určení odeslaného či přepravovaného zboží, považuje se toto zboží za odeslané nebo přepravené z členského státu dovozu. Tento členský stát vrátí dovozci, jak jej vymezuje čl. 21 odst. 4, daň z přidané hodnoty odvedenou v souvislosti s dovozem zboží, jestliže dovozce prokáže, že jeho pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty v členském státě určení odeslaného nebo přepravovaného zboží.

[...]

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

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

[...]“

6 Článek 28b část A šesté směrnice stanoví:

„1. Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy pořízovateli.

2. Aniž je dotčen odstavec 1, považuje se nicméně za místo pořízení zboží uvnitř Společenství uvedeného v čl. 28a odst. 1 písm. a) území členského státu, který vydal identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, pod nímž si pořízovatel zboží pořídil, neprokáže-li pořízovatel, že toto pořízení bylo předmětem daně podle odstavce 1.

[...]“

7 Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice zní následovně:

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

a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5 a čl. 28a odst. 5 písm. a), které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořízovatelem 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 zařaly uskutečovat.“

8 Podle čl. 28d odst. 1 šesté směrnice:

„Zdanitelné plnění je uskutečeno tehdy, kdy [když] se uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství. Pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje za uskutečně tehdy, kdy [když] je za uskutečně považováno dodání obdobného zboží v tuzemsku.“

9 Článek 22 šesté směrnice, ve svém znění vyplývajícím z článku 28h téže směrnice, stanoví řadu povinností pro poplatníky týkajících se zejména účetnictví, fakturace, daňového přiznání, jakož i souhrnného výkazu, který jsou povinni předložit daňové správě. Jeho odstavec 8 zní

následovně:

„Řecké 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 plátníky i plátníky prováděnými osobami povinnými k dani mezi Řeckými státy, a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi Řeckými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

Vnitrostátní právní úprava

10 Řánek 30 odst. 8 zákona z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Act 1994, dále jen „zákon z roku 1994“) zní následovně:

„Nařízení mohou stanovit použití nulové sazby na dodání zboží nebo na dodání zboží v nařízeních blíže označené, pokud:

a) jsou Commissioners přesvědčeni, že zboží bylo, resp. bude vyvezeno na místo nacházející se mimo území Řeckého státu nebo že v důsledku dotčeného dodání:

i) opustí zboží území Spojeného království a

ii) bude zároveň pořízeno v jiném Řeckém státu osobou, která je ohledně pořízení podle právních předpisů tohoto Řeckého státu [...] povinná k dani z přidané hodnoty, a

b) případně budou splněny další podmínky uvedené v nařízení nebo stanovené Commissioners.“

11 Řánek 134 nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Regulations 1995) stanoví:

„Pokud jsou Commissioners přesvědčeni, že:

a) dodání zboží osobou povinnou k dani povede k tomu, že toto zboží opustí Spojené království,

b) dodání je určeno pro osobu povinnou k dani v jiném Řeckém státu,

c) zboží bylo přepraveno do jiného Řeckého státu a

d) u tohoto zboží se nejedná o předměty, pro které osoba povinná k dani žádala na základě článku 50 A [zákon z roku 1994] o zdanění dodání DPH na základě ziskové marže,

bude dodání zdaněno nulovou sazbou za předpokladu, že budou splněny podmínky, které stanoví Commissioners.“

12 Další podrobné podmínky osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daní jsou uvedeny v oběžnících č. 725 a 703, které mají podle předkládacího rozhodnutí právní sílu zákona.

13 Oběžník č. 703, určený všem hospodářským subjektům působícím v obchodu uvnitř Společenství, stanoví zejména:

„8.4 Podmínky uplatnění nulové sazby na dodání do jiných Řeckých států

Pokud dodáváte zboží zákazníkům, kteří jsou registrováni jako osoby povinné k DPH v jiném Řeckém státu [Evropské unie], mohou být vaše dodání zdaněna nulovou sazbou za

následujících podmínek:

- obdržíte a uvedete na svých fakturách týkajících se prodejů podléhajících DPH identifikační číslo pro účely DPH uvnitř Společenství Vašeho zákazníka včetně kódu jeho země skládajícího se ze dvou písmen;
- zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo území Spojeného království do místa určení v jiném členském státě [Unie] a
- ve lhůtě tří měsíců pořínaje od data dodání obdržíte a uschováte platné obchodní doklady, které prokazují, že zboží opustilo Spojené království.

[...]

Pokud váš zákazník ve Společenství zboží sám převezme nebo zabezpečí, že zboží bude převzato a že opustí Spojené království, jste povinni:

- nechat si potvrdit, jakým způsobem opustilo zboží Spojené království a jaký důkaz o jeho vývozu obdržíte, a
- zvážit, zda požádáte svého zákazníka o zaplacení jistoty ve výši odpovídající DPH, kterou budete povinni odvést, pokud nezískáte důkaz o vývozu zboží ze Spojeného království. (Jistota může být vrácena, jakmile získáte důkaz, že zboží opustilo Spojené království.)“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 V roce 2002 prodávaly Teleos a další mobilní telefony španělské společnosti Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (dále jen „TT“). Podle kupních smluv se nacházelo místo dodání zboží zpravidla ve Francii a v některých případech ve Španělsku. Téměř ve všech případech byly smlouvy uzavřeny v souladu s jednou z mezinárodních obchodních doložek zavedených Mezinárodní obchodní komorou (doložky „Incoterms 2000“), a sice „ze závodu“ („ex-works“ nebo EXW), což znamená, že Teleos a další byly pouze povinny dát zboží k dispozici TT ve skladě umístěném ve Spojeném království, přičemž poslední uvedená společnost byla odpovědná za přepravu do dohodnutého členského státu. Sklad patřil Euro-Cellars Ltd, společnosti zabývající se provozováním celních skladů a distribucí.

15 Za každou transakci obdržely Teleos a další od TT několik dní po prodeji orazítkovaný a podepsaný originál nákladního listu CMR (dodací list vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. srpence 1978), popisující zboží a uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Takový nákladní list, podepsaný TT, byl považován za důkaz toho, že mobilní telefony byly dopraveny na stanovené místo určení.

16 Commissioners nejprve tyto dokumenty uznali jako důkaz vývozu zboží ze Spojeného království, takže tato dodání byla osvobozena od DPH a byla na něj uplatněna nulová sazba, a Teleos a další neměly nárok na vrácení daně zaplacené na vstupu. Během pozdějších kontrol nicméně Commissioners odhalili, že v určitých případech bylo místo určení uvedené v nákladních listech CMR nepravdivé, že přepravci v nich uvedení buď neexistovali, nebo neprováděli přepravu mobilních telefonů a že uvedené registrační značky vozidel odpovídají neexistujícím vozidlům nebo vozidlům nevhodným k přepravě takového zboží. Commissioners na základě této skutečnosti dospěli k závěru, že mobilní telefony nikdy neopustily území Spojeného království, a v důsledku toho zažali vymáhat zpět DPH související s těmito dodávkami ve výši několika milionů GBP, přičemž však uznali, že Teleos a další nebyly do podvodu nijak zapojeny.

17 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že existují důkazy, podle nichž TT předložila příslušným španělským orgánům dataová přiznání týkající se pořízení mobilních telefonů uvnitř Společenství. TT rovněž ohlásila pozdější dodání tohoto zboží jako dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně a požadovala vrácení DPH zaplacené na vstupu.

18 Předkládající soud považuje za prokázané, že Teleos a další neměly žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR ani o jejich pravosti, že se tyto společnosti nepodílely na žádném podvodu a nevěděly, že mobilní telefony neopustily Spojené království. Tento soud krom toho dospěl k závěru, že Teleos a další prováděly řádná a důkladná šetření, co se týče TT i Euro-Cellars Ltd, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího, a nedisponovaly žádným jiným konkrétním důkazem o nesprávnosti prohlášení obsažených v těchto nákladních listech. Krom toho nemohly vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný další důkaz než nákladní listy CMR.

19 Teleos a další podaly u předkládacího soudu žalobu proti rozhodnutím Commissioners o zpětném vymáhání DPH z důvodu, že šestá směrnice podle jejich názoru neobsahuje právní základ pro takové vymáhání.

20 Za těchto podmínek se High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba vykládat pojem ‚odeslán‘ v čl. 28a odst. 3 [šesté směrnice] (pořízení zboží uvnitř Společenství) za okolností relevantních [ve věci v původním řízení] tak, že k pořízení zboží uvnitř Společenství dojde, pokud

a) právo nakládat se zbožím jako vlastník přejde na poizovatele a dodané zboží je dodavatelem dáno k dispozici poizovateli (který je zaregistrován k DPH v jiném členském státě) na základě kupní smlouvy s doložkou ‚ze závodu‘, přičemž se poizovatel zavazuje přepravit zboží do jiného členského státu, než je stát dodání, v zabezpečeném celním skladu na území členského státu dodavatele, a pokud smluvní dokumenty nebo jiné doklady uvádějí, že zboží má být dále přepraveno na místo určení v jiném členském státě, ale zboží ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání, nebo

b) právo nakládat se zbožím jako vlastník přejde na poizovatele a zboží zažne, ne však nezbytně ukončí, svou cestu do jiného členského státu (předešlým tehdy, pokud zboží ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání), nebo

c) právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na poizovatele a zboží na své cestě do jiného členského státu fyzicky opustilo území členského státu dodání?

2) Je třeba vykládat čl. 28c část A písm. a) [šesté směrnice] tak, že dodání zboží je osvobozeno od DPH, jestliže:

- je zboží dodáno pořizovateli, který je zaregistrován k DPH v jiném členském státě, a
- pořizovatel se smluvně zaváže koupit zboží s předpokladem, že poté, co nabude právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodavatele, bude odpovědný za přepravu zboží z členského státu dodavatele do druhého členského státu a:

a) právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na pořizovatele a dodané zboží bylo dodatelem dáno k dispozici pořizovateli na základě kupní smlouvy s doložkou „ze závodu“, podle které pořizovatel přebírá odpovědnost za přepravu zboží do jiného členského státu, než je stát dodání, v zabezpečeném celním skladu na území členského státu dodavatele, a pokud smluvní dokumenty nebo jiné doklady uvádějí, že zboží má být dále přepraveno na místo určení v jiném členském státě, ale zboží ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání, nebo

b) právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na pořizovatele a zboží začalo, ne však nezbytně ukončilo, svou cestu do jiného členského státu (především tehdy, pokud zboží ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání), nebo

c) právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na pořizovatele a zboží na své cestě do druhého členského státu fyzicky opustilo území členského státu dodání, nebo

d) právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na pořizovatele a lze též dokázat, že zboží skutečně dorazilo do členského státu určení?

3) Za jakých okolností (pokud vůbec) mohou příslušné orgány členského státu dodání za okolností relevantních [ve věci v původním řízení], pokud dodavatel jednající v dobré víře poskytl příslušným orgánům ve svém členském státě po podání žádosti o vrácení objektivní důkazy, které v době svého poskytnutí zjevně podporovaly jeho nárok na osvobození zboží podle čl. 28c části A písm. a) [šesté směrnice] a příslušné orgány původně akceptovaly tyto důkazy pro účely osvobození, nicméně později uložit dodavateli povinnost doplatit DPH za toto zboží, pokud se dozví o dalších důkazech, které buď a) zpochybují platnost předchozích důkazů, nebo b) prokazují, že poskytnuté důkazy byly včasně nesprávné, avšak aniž by to dodavatel věděl nebo byla prokázána jeho ústnost?

4) Je pro odpověď na otázku 3 rozhodující skutečnost, že existovaly důkazy, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňová přiznání, pokud tato přiznání obsahovala jako pořízení uvnitř Společenství nákupy, které jsou dotčeny v projednávané věci, pořizovatel uvedl částku, která má představovat daň z přidáné hodnoty související s pořízením, a také provedl odpotéžte částky v souladu s čl. 17 odst. 2 písm. d) šesté směrnice?

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

21 Úvodem je třeba připomenout, že otázky položené předkládajícím soudem souvisejí s přechodnými úpravami DPH použitelnými na obchod uvnitř Společenství zavedenými s ohledem na odstranění vnitřních hranic dne 1. ledna 1993 směrnicí 91/680. K tomuto dni bylo s konečnou platností odstraněno zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodu mezi členskými státy (druhý a třetí bod odvodnění uvedené směrnice).

22 Jelikož zákonodárce Společenství konstatoval, že dosud nebyly splněny podmínky, které by

umožnily provést zásadu zdanění v členském státě převodu dodávaného zboží, aniž by tím byla dotčena zásada, že daňový příjem ze zdanění posledního stupně spotřebu má být ve prospěch členského státu, ve kterém dochází ke konečné spotřebě, zavedl v hlavě XVIa šesté směrnice přechodné úpravy zdaňování obchodu mezi členskými státy založené na zavedení nového základu daně, tj. na pořízení zboží uvnitř Společenství (sedmý až desátý bod odvodnění směrnice 91/680).

23 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství ve skutečnosti představují jednu a tutéž hospodářskou operaci, aťkoliv tato operace zakládá různá práva a povinnosti jak pro smluvní strany transakce, tak i pro daňové orgány dotýkajících členských států.

24 Jakékoliv pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž se koná odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, má tak za logický následek dodání osvobozené od daně v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava zboží začíná uskutečňovat podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce téže směrnice (rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, bod 29).

25 Z toho vyplývá, že osvobození dodání uvnitř Společenství od daně odpovídající pořízení uvnitř Společenství umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH.

K první a druhé předběžné otázce

26 Podstatou prvních dvou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda je třeba čl. 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice vykládat ohledně výrazu „odeslán(o)“ vyskytujícího se v obou těchto ustanoveních v tom smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na poizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy fyzicky opustilo území členského státu dodání.

27 Podmínky, které je třeba splnit k tomu, aby byla operace kvalifikována jako pořízení zboží uvnitř Společenství a aby podléhala DPH, jsou stanoveny v článku 28a šesté směrnice. Kromě podmínek upřesňujících vlastnosti prodejce a poizovatele, stanovených v odst. 1 písm. a) tohoto článku, podmiňuje odst. 3 první pododstavec téhož článku pořízení zboží uvnitř Společenství dvěma podmínkám, a to jednak převedení práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, a jednak odeslání nebo přepravu tohoto zboží prodávajícím nebo samotným poizovatelem nebo jejich jménem „do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno“.

28 Operace, která odpovídá pořízení zboží uvnitř Společenství, tj. dodání zboží uvnitř Společenství, je osvobozena od DPH, pokud splňuje podmínky stanovené v čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice. Na rozdíl od podmínek stanovených pro pořízení zboží uvnitř Společenství stanoví toto ustanovení, že aby bylo možno využít osvobození od daně z titulu dodání zboží uvnitř Společenství, musí být zboží odesláno nebo přepraveno „z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství“, tj. že odeslání nebo přeprava musejí být provedeny z členského státu, který je součástí území Společenství, kde platí společný systém DPH, do jiného členského státu Společenství.

29 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že na první podmínku, týkající se pořízení

zboží uvnitř Společenství, tj. převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník, je předkládajícím soudem pohlíženo jako na splňnou. Účastníci povodního řízení nicméně vedou spor ohledně druhé podmínky, které takové pořízení podléhá. Rozpor se týká zejména toho, jak je třeba vykládat pojem „odeslán(o)“ uvedený v čl. 28a odst. 3 prvním pododstavci a v čl. 28c části A písm. a) prvním pododstavci šesté směrnice.

30 Teleos a další se domnívají, že výraz „odeslán(o)“ znamená, že dotčené zboží je odesláno do stanoveného místa určení nebo určitému adresátovi. Opírají se o doslovný výklad tohoto výrazu a uplatňují, že srovnání všech jazykových verzí ukazuje, že termín v nich užívaný klade důraz na počátek procesu odeslání a neznamena celou fyzickou přepravu zboží z členského státu dodavatele.

31 Teleos a další se tudíž domnívají, že dodání zboží uvnitř Společenství je skutečnou, jakmile dá dodavatel zboží k dispozici pořízovateli podle doložky „ze závodu“, kterou se poslední uvedený zavazuje přepravit jej do jiného členského státu, a že z důkazů vyplývá, že úmyslem smluvních stran je, aby bylo zboží následně přepraveno do místa určení v jiném členském státě, byť ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání.

32 členské státy, které Soudnímu dvoru předložily vyjádření, a Komise Evropských společenství naproti tomu uplatňují, že použití výrazu „odeslán(o)“ předpokládá, že zboží fyzicky opustilo členský stát odeslání nebo že dorazilo do cílového členského státu.

33 Je sice pravda, že podle doslovného výkladu výraz „odesláno nebo přepraveno [...] do jiného členského státu“, obsažený v čl. 28a odst. 3 prvním pododstavci šesté směrnice, patrně klade důraz na počátek procesu odeslání nebo přepravy, jak zdůrazňují Teleos a další, nic to však nemění na tom, že jak uplatňuje většina členských států, které předložily Soudnímu dvoru vyjádření, výraz „odesláno nebo přepraveno z tuzemska“ vyskytující se v čl. 28c, části A písm. a) prvním pododstavci téže směrnice předpokládá, že toto zboží již skutečně opustilo členský stát dodání.

34 Za těchto podmínek je s přihlédnutím k nezbytnému vzájemnému vztahu mezi dodáním a pořízením zboží uvnitř Společenství třeba přisuzovat výkladu obou ustanovení uvedených v předcházejícím bodě stejný význam a dosah.

35 V případě existence několika možných doslovných výkladů výrazu je za účelem určení jeho dosahu namísto vycházet z kontextu, v jakém se nachází, s přihlédnutím k účelu a systematické šesté směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, Recueil, s. I-2561, body 16 a 17; ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 22, a ze dne 19. dubna 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, Sb. rozh. s. I-3225, bod 20).

36 Z cíle sledovaného přechodnými úpravami stanovenými v hlavě XVIa této směrnice, tj. předílení daňového říjmu členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží (viz výše uvedený rozsudek EMAG Handel Eder, bod 40), vyplývá, že tento režim byl vytvořen zejména pro pohyb zboží uvnitř Společenství.

37 Tento režim, který nahradil systém dovozu a vývozu mezi členskými státy, jak bylo připomenuto v bodě 21 tohoto rozsudku, se jasně odlišuje od režimu, který upravuje tuzemské operace. Základní podmínkou pro uplatnění takového režimu je, aby se operace uskutečnila uvnitř Společenství, a zejména fyzický pohyb zboží z členského státu do jiného členského státu. Tato podmínka týkající se překročení hranic mezi členskými státy je základním znakem operace uvnitř Společenství, který ji odlišuje od tuzemské operace.

38 Krom toho, stejn? jako i jiné pojmy, které definují zdanitelná pln?ní podle šesté sm?rnice (viz rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C?354/03, C?355/03 a C?484/03, Sb. rozh. s. I?483, bod 44, jakož i ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling, C?439/04 a C?440/04, Sb. rozh. s. I?6161, bod 41), mají pojmy „dodání a po?ízení zboží uvnit? Spole?enství“ objektivní povahu a použijí se bez ohledu na ú?el nebo výsledky t?chto pln?ní.

39 Na rozdíl od argumentace Teleos a dalších, podle níž úmysl dodavatele a po?izovatele provést operaci uvnit? Spole?enství posta?uje pro její kvalifikaci jako takovou, je t?eba konstatovat, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že povinnost da?ového orgánu provést šet?ení za ú?elem zjišt?ní úmyslu osoby povinné k dani je v rozporu s cíli spole?ného systému DPH zajistit právní jistotu a zjednodušit akty, které jsou nezbytné pro uplatn?ní DPH tím, že se zohlední, s výjimkou výjime?ných p?ípad?, objektivní povaha doty?ného pln?ní (viz rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group, C?4/94, Recueil, s. I?983, bod 24, a výše uvedené rozsudky Optigen a další, bod 45, jakož i Kittel a Recolta Recycling, bod 42).

40 V d?sledku toho je nezbytné, aby se kvalifikace dodání nebo po?ízení zboží uvnit? Spole?enství provedla na základ? objektivních skute?ností, jako je existence fyzického pohybu doty?ného zboží mezi ?lenskými státy.

41 Tento výklad rovn?ž potvrzuje kontext, v n?mž dochází k dodání a po?ízení zboží uvnit? Spole?enství. Již ze zn?ní hlavy XVIa šesté sm?rnice totiž vyplývá, že p?echodný režim se použije na obchod mezi ?lenskými státy. Krom toho využívají ustanovení týkající se tohoto režimu n?kolika výraz?, z nichž je možno usuzovat, že do operace spo?ívající v dodání, jakož i v po?ízení zboží uvnit? Spole?enství jsou zapojeny nejmén? dva ?lenské státy a že je t?eba, aby došlo k p?emíst?ní zboží mezi t?mito státy. Tyto zvláštní výrazy, jako „do jiného ?lenského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo p?epravováno“, „do jiného ?lenského státu než ?lenského státu ur?ení odeslaného ?i p?epravovaného zboží“ a „p?emíst?ní zboží osobou povinnou i dani z jejího podniku do jiného ?lenského státu“, se zejména vyskytují v ?l. 28a odst. 3 a 5 šesté sm?rnice.

42 S ohledem na p?edchozí úvahy je namíst? odpov?d?t na první a druhou položenou otázku tak, že ?l. 28a odst. 3 první pododstavec a ?l. 28c ?ást A písm. a) první pododstavec šesté sm?rnice je t?eba vykládat s ohledem na výraz „odeslán(o)“ vyskytující se v obou t?chto ustanoveních v tom smyslu, že k po?ízení zboží uvnit? Spole?enství došlo a osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan? lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo p?evedeno na po?izovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo p?epravováno do jiného ?lenského státu, a že v d?sledku tohoto odeslání nebo p?epravy v?c fyzicky opustila území ?lenského státu dodání.

Ke t?etí otázce

43 Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, zda je t?eba vykládat ?l. 28c ?ást A písm. a) první pododstavec šesté sm?rnice v tom smyslu, že brání tomu, aby p?íslušné orgány ?lenského státu dodání požadovaly po dodavateli, který jednal v dobré ví?e a poskytl d?kazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství, aby pozd?ji zaplatil za toto zboží DPH, jestliže se tyto d?kazy ukážou jako nepravdivé, aniž by však byla prokázána ú?ast tohoto dodavatele na da?ovém podvodu.

44 Úvodem je t?eba konstatovat, že i když dodání a po?ízení zboží uvnit? Spole?enství podléhají spln?ní objektivní podmínky fyzického p?emíst?ní zboží z ?lenského státu dodání, jak vyplývá z odpov?di dané na první dv? otázky, jeví se pro da?ovou správu z d?vodu zrušení kontroly na hranicích mezi ?lenskými státy obtížné ov?it, zda zboží fyzicky opustilo území uvedeného ?lenského státu, ?i nikoliv. Z tohoto d?vodu ov?ují da?ové orgány tyto skute?nosti

práv? na základ? d?kaz? poskytnutých osobami povinnými k dani a jejich prohlášení.

45 Jak vyplývá z první ?ásti v?ty ?l. 28c ?ásti A šesté sm?rnice, p?ísluší ?lenským stát?m stanovit podmínky, za nichž se uplatní osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan?. Je však t?eba p?ipomenout, že p?i výkonu pravomocí musejí ?lenské státy respektovat obecné právní zásady, které jsou sou?ástí právního ?ádu Spole?enství, zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality (viz v tomto smyslu rozsudky 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 48, jakož i ze dne 11. kv?tna 2006, Federation of Technological Industries a další, C?384/04, Sb. rozh. s. I?4191, body 29 a 30).

46 Z judikatury Soudního dvora týkající se dodate?ného vymáhání DPH rovnž vyplývá, že opatření, jež mají ?lenské státy možnost p?ijmout k zajišt?ní správného výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, nesm?jí být používána zp?sobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 21. b?ezna 2000, Gabalfrisa a další, C?110/98 až C?147/98, Recueil, s. I?1577, bod 52; ze dne 19. zá?í 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C?454/98, Recueil, s. I?6973, bod 59, jakož i ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609, bod 92).

47 Teleos a další uplat?ují, že skute?nost, že da?ové orgány ?lenského státu p?enášejí d?kazní b?emeno i odpov?dnost za zaplacení DPH na dodavatele zboží prodaného v režimu dodání zboží uvnit? Spole?enství v p?ípad?, kdy následn? po výb?ru vyjde najevo, že po?izovatel se dopustil podvodu a zboží ve skute?nosti neopustilo území ?lenského státu dodání, je neslu?itelná se zásadami právní jistoty, proporcionality a da?ové neutrality. Teleos a další rovnž tvrdí, že opatření p?ijatá v?i nim da?ovými orgány narušují ?ádné fungování jednotného trhu a omezují volný pohyb zboží.

48 Co se zaprvé tý?e zásady právní jistoty, je t?eba p?ipomenout, že ta platí obzvlášt? tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finan?ní zát?ž, aby dot?eným osobám bylo umožn?no seznámit se p?esn? s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá (viz rozsudek ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise, 326/85, Recueil, s. 5091, bod 24, jakož i výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 72). Z toho vyplývá, že je nutné, jak právem podotýkají Teleos a další i Komise, aby osobám povinným k dani byly známy jejich da?ové povinnosti p?ed uzav?ením transakce.

49 Ve v?ci v p?vodním ?ízení vyplývá ze spisu i z vyjád?ení p?edložených Soudnímu dvoru, že patr? neexistuje žádný hmatatelný d?kaz umož?ující jednak dovodit, že doty?né zboží bylo p?emíst?no z území ?lenského státu dodání, a jednak vylou?it, že došlo k manipulacím a podvod?m. S ohledem na zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování osvobození od dan? je nicmén? nezbytné, aby vnitrostátní orgány stanovily podmínky, za kterých osvobodí dodání uvnit? Spole?enství od dan?.

50 Bylo by v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by ?lenský stát, který stanovil podmínky pro uplatn?ní osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan? tím, že zejména stanovil seznam dokument?, jež je t?eba p?edložit p?íslušným orgán?m, a který nejprve p?íjal dokumenty p?edložené dodavatelem jako d?kazy nároku na osvobození od dan?, mohl pozd?ji uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH související s tímto dodáním, jestliže vyjde najevo, že z d?vodu podvodu, kterého se dopustil po?izovatel a dodavatel o n?m nev?d?l ani nemohl v?d?t, doty?né zboží ve skute?nosti neopustilo území ?lenského státu dodání.

51 Uložit osob? povinné k dani, aby prokázala, že zboží fyzicky opustilo ?lenský stát dodání, však nezaru?uje správné a jednozna?né uplatn?ní osvobození od dan?. Tato povinnost osobu povinnou k dani naopak staví do situace nejistoty, co se tý?e možnosti uplatnit osvobození od

dan? na dodání zboží uvnit? Spole?enství nebo co se tý?e nutnosti zahrnout DPH do kupní ceny.

52 Zadruhé, co se tý?e zásady proporcionality, je namíst? p?ipomenout, že Soudní dv?r v bod? 46 svého výše uvedeného rozsudku Molenheide a další rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí ?lenské státy využívat prost?edk?, které sice umožňují ú?inn? dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejmén? narušují cíle a zásady stanovené dot?enými p?edpisy Spole?enství.

53 Je sice legitimní, že se opat?ení p?ijatá ?lenským státem snaží o co nejú?inn?jší ochranu plateb do ve?ejného rozpo?tu, tato opat?ení nicmén? nesm?jí p?esahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto ú?elu nezbytné (viz výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30).

54 Vláda Spojeného království a italská vláda v tomto ohledu tvrdí, že ve v?ci v p?vodním ?ízení lze použít judikaturu, podle níž skute?nost, že dovozce v dobré ví?e je povinen zaplatit clo za dovoz zboží, ohledn? n?hož se vývozce dopustil celního p?estupku, a?koliv se dovozce nijak nepodílel na tomto p?estupku, p?edstavuje povinnost, která není ani nep?ím??ená, ani v rozporu s obecnými zásadami práva, jejichž respektování Soudní dv?r zajišťuje (viz rozsudky ze dne 14. kv?tna 1996, Faroe Seafood a další, C?153/94 a C?204/94, Recueil, s. I?2465, bod 114, jakož i ze dne 17. ?ervence 1997, Pascoal & Filhos, C?97/95, Recueil, s. I?4209, bod 61).

55 Tato argumentace nem?že být p?ijata.

56 Jak právem uplatňují Teleos a další, jakož i Komise a jak podotýká generální advokátka v bodech 78 až 82 svého stanoviska, uplatn?ní cla na dovozy ze stát? mimo území Evropské unie a povinnost k DPH vyplývající z po?ízení uvnit? Spole?enství nejsou srovnatelnými operacemi.

57 Režim použitelný na obchod uvnit? Spole?enství stanoví rozd?lení pravomocí v da?ových záležitostech na vnit?ním trhu a umožňuje da?ové správ? obrátit se na dodavatele i na po?izovatele za ú?elem obdržení platby DPH, zatímco ve spole?ném celním režimu lze clo vymáhat pouze na dovozci. Z toho vyplývá, že judikatura uvedená v bod? 54 tohoto rozsudku není použitelná na v?c projednávanou p?edkládajícím soudem.

58 Cíl spo?ívající v p?edcházení da?ovým podvod?m zajisté n?kdy od?vodňuje vyšší požadavky na povinnosti dodavatel?. Nicmén? v návaznosti na podvod, kterého se dopustila t?etí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a da?ovou správu v souladu se zásadou proporcionality. Krom toho, místo aby režim, který p?enáší veškerou odpov?dnost za platbu DPH na dodavatele bez ohledu na to, zda se podílel na podvodu, ?i nikoli, p?edcházel da?ovému podvodu, nechrání harmonizovaný systém DPH nutn? p?ed podvodem a zneužitím ze strany po?izovatele. Pokud by byl po?izovatel vy?at z veškeré odpov?dnosti, mohl by totiž být podn?cován k tomu, aby neodesílal nebo nep?epravoval zboží z ?lenského státu dodání a nep?iznal ho pro ú?ely DPH v ?lenských státech ur?ení.

59 Co se zat?etí tý?e zásady da?ové neutrality, je namíst? p?ipomenout, že tato zásada brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišn? (viz rozsudek ze dne 7. prosince 2006, Eurodental, C?240/05, Sb. rozh. s. I?11479, bod 46).

60 Pokud by však byli dodavatelé dot?ení v p?vodním ?ízení povinni zaplatit DPH a *posteriori*, nebyla by uvedená zásada dodržena, jelikož dodavatelé, kte?í uskutečňují pln?ní v tuzemsku, nikdy nejsou zatíženi daní na výstupu, nebo? se jedná o nep?ímou spot?ební da?. Osoby povinné k dani uskutečňující pln?ní uvnit? Spole?enství by se tudíž za takových podmínek, jaké nastaly ve v?ci v p?vodním ?ízení, nacházely v mén? výhodném postavení než osoby povinné k dani

uskutečňující tuzemské plnění (viz v tomto smyslu, co se týče práva na odpot daní, výše uvedený rozsudek Eurodental, bod 47).

61 Co se začtvrté týče argumentu Teleos a dalších, podle něhož opatření přijatá orgány Spojeného království narušují volný pohyb zboží, je třeba jednak konstatovat, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76, jakož i výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 54), který je za určitých podmínek způsobilý omezit existenci omezení volného pohybu zboží.

62 Kromě toho je rovněž třeba zajistit, jak právem tvrdí Komise, aby postavení hospodářských subjektů nebylo méně příznivé než jejich postavení před zrušením hraničních kontrol mezi členskými státy, protože takový výsledek by byl v rozporu s úelem vnitřního trhu, který spoívá v usnadnění obchodu mezi těmito státy.

63 Jelikož se osoby povinné k dani nemohou opírat o doklady vydané celními orgány, musí být dčkaz dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství podán jinými prostředky. Je sice pravda, že režim obchodu uvnitř Společenství se stal otevřenějším pro podvody, nic to však nemění na tom, že podmínky prokazování stanovené členskými státy musejí respektovat základní svobody zavedené Smlouvou o ES, jako je zejména volný pohyb zboží.

64 V tomto ohledu je rovněž třeba připomenout, že podle čl. 22 odst. 8 šesté směrnice mohou členské státy ukládat povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daní a k předcházení daňovým únikům, za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

65 Kromě toho podle judikatury Soudního dvora, kterou lze obdobně použít na věc v povodním řízení, není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k úasti na daňovém podvodu (viz, co se týče podvodu „kolotošového“ typu, výše uvedené rozsudky Federation of Technological Industries a další, bod 33, jakož i Kittel a Recolta Recycling, bod 51).

66 Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho úast na podvodu, tudíž představují důležitě skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a *posteriori*.

67 Jak naproti tomu uvádí Komise, jakmile dodavatel splnil své povinnosti ohledně dčkazu dodání uvnitř Společenství, aťkoliv pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání, musí být v tomto členském státě považován za osobu povinnou k DPH pořizovatel.

68 Na třetí položenou otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána úast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k úasti na takovém podvodu.

69 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda skutečnost, že pořízovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňová přiznání týkající se pořízení zboží uvnitř Společenství, jakým je pořízení dotčené v povodním řízení, může být považována za určující důkaz pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH.

70 S ohledem na odpověď danou na první dvě otázky je třeba se domnívat, že kromě podmínek týkajících se vlastností osob povinných k dani, převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník a fyzického přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého nemusí být požadována žádná další podmínka, aby bylo možné kvalifikovat operaci jako dodání nebo pořízení zboží uvnitř Společenství.

71 V rámci přechodného režimu pořízení a dodání zboží uvnitř Společenství je vzhledem k zajištění řádného výběru DPH nezbytné, aby příslušné daňové orgány nezávisle na sobě ověřily, zda jsou splněny podmínky pořízení zboží uvnitř Společenství, jakož i osvobození odpovídajícího dodání zboží od daně. I když tedy předložení daňového přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství kupujícím může představovat vodítko pro to, že skutečně došlo k fyzickému přemístění zboží z území členského státu dodání, nemá takové přiznání nicméně určující význam za účelem prokázání, že došlo k dodání zboží uvnitř Společenství osvobozenému od daně.

72 Z toho vyplývá, že na čtvrtou položenou otázku je třeba odpovědět tak, že skutečnost, že pořízovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňové přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství, jakým je dotčené pořízení v povodním řízení, může být považována za doplňující důkaz toho, že zboží skutečně opustilo území členského státu dodání, avšak nepředstavuje určující důkaz pro to, aby dodání zboží uvnitř Společenství bylo osvobozeno od DPH.

K nákladům řízení

73 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, je třeba vykládat s ohledem na výraz „odeslán(o)“ vyskytující se v obou těchto ustanoveních v tom smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořízovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy vč fyzicky opustila území členského státu dodání.

2) Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2000/65, je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukáží jako

nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.

3) Skutečnost, že pořízovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňové příznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství, jakým je dotčené pořízení v původním řízení, může být považována za doplňující důkaz toho, že zboží skutečně opustilo území členského státu dodání, avšak nepředstavuje určující důkaz pro to, aby dodání zboží uvnitř Společenství bylo osvobozeno od daně z přidané hodnoty.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.