

Spojené v?ci C-536/08 a C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

v.

X

a

fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV

(žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podané Hoge Raad der Nederlanden)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 17 odst. 2 a 3 – ?lánek 28b ?ást A odst. 2 – Nárok na odp?et – P?echodná úprava zdan?ní obchodu mezi ?lenskými státy – Místo po?ízení zboží uvnit? Spole?enství“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – P?echodná úprava zdan?ní obchodu mezi ?lenskými státy

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 2 a 3, a ?l. 28b ?ást A odst. 2)

?lánek 17 odst. 2 a 3, jakož i ?l. 28b ?ást A odst. 2 šesté sm?rnice 77/388, o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice 92/111, musejí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která se nachází v situaci popsané v prvním pododstavci posledn? uvedeného ustanovení, nemá nárok na okamžitý odp?et dan? z p?ídané hodnoty, kterou je na vstupu zatíženo po?ízení zboží uvnit? Spole?enství.

Pokud totiž zboží zdan?né z titulu po?ízení uvnit? Spole?enství, které je podle ?l. 28b ?ásti A odst. 2 prvního pododstavce šesté sm?rnice považováno za uskute?né v ?lenském stát?, který vydal identifika?ní ?íslo, nebylo do uvedeného ?lenského státu skute?n? dovezeno, nelze uvedená pln?ní považovat za pln?ní, která zakládají „nárok na odp?et“ ve smyslu ?látku 17 šesté sm?rnice, který odp?et dan? z p?ídané hodnoty, kterou bylo zatíženo zboží a služby poskytnuté t?etími osobami, které po?ídila osoba povinná k dani, zejména v rámci po?ízení uvnit? Spole?enství, pod?izuje podmínce, že zboží a služby takto po?ízené budou použity pro ú?ely zdanitelných pln?ní osoby povinné k dani. V d?sledku toho se na taková po?ízení uvnit? Spole?enství nem?že vztahovat obecný režim odp?tu upravený v uvedeném ?látku.

V tomto ohledu nem?že obecný režim odp?tu dan?, upravený v ?látku 17 šesté sm?rnice, nahradit v takové situaci zvláštní režim upravený v ?l. 28b ?ásti A odst. 2 druhém pododstavci této sm?rnice, který vychází z mechanismu snížení základu dan? umož?ujícího korigovat dvojí zdan?ní.

(viz body 40–43, 45 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

22. dubna 2010(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 17 odst. 2 a 3 – Článek 28b část A odst. 2 – Nárok na odpot – Pechodná úprava zdanění obchodu mezi členskými státy – Místo pořízení zboží uvnitř Společenství“

Ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08,

jejichž předmětem jsou dvě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutími Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 14. listopadu 2008, došlými Soudnímu dvoru dne 4. prosince 2008, v řízení

Staatssecretaris van Financiën

proti

X (C-536/08),

a

fiscale eenheid Facet - Facet Trading (C-539/08),

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (zpravodaj), J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. listopadu 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za fiscale eenheid Facet - Facet Trading H. W. M van Kesterenem a A. J. Raafsem, advocaten,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. Noort, jakož i M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a C. ten Dam, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týkají výkladu ?l. 17 odst. 2 a 3, jakož i ?l. 28b ?ásti A odst. 2 šesté 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? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve zn?ní sm?rnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Ú?. v?st. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/09, s. 224, dále jen „šestá sm?rnice“).

2 Tyto žádosti byly p?edloženy v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Financien (dále jen „Staatssecretaris“) a spole?ností X a v rámci sporu mezi Staatssecretaris a spole?ností Facet - Facet Trading (dále jen „Facet“) ve v?ci opravného vým?ru dan? z p?idané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Právní úprava Spole?enství

3 ?lánek 17 odst. 1 až 3 šesté sm?rnice stanoví:

„1. Nárok na odp?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odp?itatelné dan?.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejích zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odp?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

[...]

d) da? z p?idané hodnoty splatnou podle ?l. 28a odst. 1 písm. a).

3. ?lenské státy mohou p?iznat každé osob? povinné k dani nárok na odp?et nebo vrácení dan? z p?idané hodnoty uvedený v odstavci 2, je-li zboží a služby použito za ú?elem:

a) pln?ní souvisejících s hospodá?skými ?innostmi uvedenými v ?l. 4 odst. 2, která byla uskute?na v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odp?et dan?, kdyby byla uskute?na v tuzemsku;

b) pln?ní, která jsou osvobozena od dan? podle ?l. 14 odst. 1 písm. i), ?látku 15 a ?l. 16 odst. 1 bod? B, C a D a E a odst. 2 a ?l. 28c bod? A a C;

c) jakýchkoli pln?ní osvobozených od dan? podle ?l. 13 ?ásti B písm. a) a d) bod? 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Spole?enství nebo je-li takové pln?ní p?ímo vázáno na zboží ur?ené k vývozu do zem? mimo Spole?enství.“

4 ?lánek 28a odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice stanoví:

„P?edm?tem DPH je rovn?ž:

a) po?ízení zboží za protipln?ní uvnit? Spole?enství 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 daně 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.“

5 Článek 28a odst. 3 šesté směrnice stanoví:

„Pořízení 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.“

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.

Je-li však toto pořízení předmětem daně podle odstavce 1 v členském státě určení zásilky při přepravě zboží poté, co bylo zdaněno podle prvního pododstavce, základ daně se přiměřeně sníží v členském státě, který vydal identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, pod nímž si pořízovatel zboží pořídil.

Pro účely použití prvního pododstavce se pořízení zboží uvnitř Společenství považuje za předmět daně podle odstavce 1, jestliže byly splněny tyto podmínky:

- pořízovatel prokázal, že toto pořízení uvnitř Společenství uskutečnil pro potřeby následného dodání v členském státě, které je uvedeno v odstavci 1 a pro které byl příjemce označen za daňového dlužníka podle čl. 28c části E bodu 3,
- pořízovatel splnil povinnost podat prohlášení podle čl. 22 odst. 6 písm. b) posledního pododstavce.“

7 Článek 28c část E odst. 3 šesté směrnice stanoví:

„Každý členský stát přijme zvláštní opatření k zajištění toho, aby daň z přidané hodnoty nebyla vybírána z pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečného ve smyslu čl. 28b části A odst. 1 na jeho území, jsou-li splněny tyto podmínky:

- pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečňuje osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku, která má však v jiném členském státě identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty,
- pořízení zboží uvnitř Společenství se uskutečňuje za účelem následného dodání zboží touto osobou povinnou k dani v tuzemsku,
- zboží, které osoba povinná k dani takto pořídila, je přímo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu než toho, v němž má identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, a je určeno osobě, pro kterou osoba povinná k dani následné dodání uskutečňuje,
- osoba, pro kterou je uskutečňováno následné dodání zboží, je osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, která má identifikační číslo pro daň z přidané

hodnoty v tuzemsku,

– tato osoba byla v souladu s ?l. 21 bodem 1 písm. a) t?etím pododstavcem ozna?ena za zda?ového dlužníka, která má odvést da? za dodání uskute?ná osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku.“

8 ?lánek 28d odst. 1 šesté sm?rnice stanoví:

„Zdanitelné pln?ní je uskute?no tehdy, kdy se uskute?ní po?ízení zboží uvnit? Spole?enství. Po?ízení zboží uvnit? Spole?enství se považuje za uskute?né tehdy, kdy je za uskute?né považováno dodání obdobného zboží v tuzemsku.“

9 ?lánek 28h šesté sm?rnice, ve zn?ní sm?rnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se m?ní sm?rnice 77/388/EHS a zavád?jí nová zjednodušení pro da? z p?ídané hodnoty – oblast p?sobnosti ur?itých osvobození od dan? a praktické podrobnosti jejich uplat?ování, stanoví:

„[...]

b) Každá osoba povinná k dani s identifikačním ?íslem pro da? z p?ídané hodnoty p?edloží rovn?ž souhrnný výkaz všech po?izovatel?, kte?í mají identifikační ?íslo pro da? z p?ídané hodnoty a kterým dodala zboží za podmínek stanovených v ?l. 28c ?ásti A. písm. a) a d), jakož i souhrnný výkaz p?íjemc? pln?ní uvedených v pátém pododstavci, kte?í mají identifikační ?íslo pro da? z p?ídané hodnoty.

Souhrnný výkaz vypracuje za každé kalendářní ?tvrtletí ve lh?t? a postupem stanoveným ?lenskými státy, které p?ijmou opat?ení nezbytná k zajišt?ní toho, aby byly v každém p?ípad? dodrženy p?edpisy o administrativní spolupráci v oblasti nep?ímého zdan?ní.

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

10 ?lánek 15 zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) ze dne 28. ?ervna 1968 (*Staatsblad* 1968, ?. 329, dále jen „zákon o dani z obratu“) stanoví:

„Daní ve smyslu ?lánku 2, kterou odpo?ítává hospodářský subjekt, je:

[...]

b. da? splatná za zda?ovací období p?i po?ízení zboží uvnit? Spole?enství ve smyslu ?l. 17a odst. 1 hospodářským subjektem, pokud je tento subjekt držitelem faktury vystavené v souladu s p?edpisy;

c. da? splatná za zda?ovací období:

[...]

p?i po?ízení zboží uvnit? Spole?enství ve smyslu ?l. 17a odst. 1 uskute?ného hospodářským subjektem v p?ípadech, které nejsou uvedeny v bod? b);

[...]

Pokud lze podat žádost o vrácení dan? podle ?l. 30 odst. 1, 2 a 3, nem?že hospodářský subjekt provést odpo?et dan?.

[...]"

11 ?lánek 17a tohoto zákona stanoví:

„Po?ízení zboží uvnit? Spole?enství je po?ízením zboží po jeho dodání hospodá?ským subjektem v rámci jeho ?innosti, p?i?emž toto zboží bylo doru?eno nebo p?epraveno z jednoho ?lenského státu do jiného.

[...]"

12 ?lánek 17b tohoto zákona stanoví:

„Za místo po?ízení zboží uvnit? Spole?enství se považuje místo, kde se zboží nachází p?i ukon?ení odeslání nebo p?epravy.

Aniž je dot?en odstavec 1, po?ízení uvnit? Spole?enství je uskute?n?no v ?lenském stát?, který p?id?lil identifika?ní ?íslo pro DPH, pod nímž bylo zboží po?ízeno, pokud po?izovatel neprokáže, že da? byla vybrána podle odstavce 1.

[...]"

13 ?lánek 30 odst. 1 zákona o dani z obratu stanoví:

„Na žádost osoby povinné k dani bude p?iznáno vrácení dan?, kterou byla povinna zaplatit p?i po?ízení zboží uvnit? Spole?enství v p?ípadech, kdy byla da? vybrána podle ?l. 17b odst. 2 a pokud doty?ná osoba prokáže, že p?i témže po?ízení zboží byla da? vybrána v ?lenském stát? ukon?ení odeslání nebo p?epravy.

[...]"

Spory ve v?ci v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

V?c C?536/08

14 Spole?nost X usazená v Nizozemsku obchoduje s po?íta?i a sou?ástkami výpo?etní techniky. V období mezi 1. lednem 1998 a 31. prosincem 1999 nakoupila zboží tohoto druhu od podnik? se sídlem v jiných ?lenských státech než Nizozemsko a Špan?lsko (dále jen „dodavatelé“) a prodala je dále odb?ratel?m usazeným ve Špan?lsku.

15 Na fakturách ur?ených spole?nosti X neú?tovali dodavatelé DPH, ale zaznamenali tam její nizozemské identifika?ní ?íslo pro DPH. Spole?nost X pak na fakturách vystavených svým odb?ratel?m odkazovala na ?l. 28c ?ást E odst. 3 šesté sm?rnice.

16 Ve svém p?iznání k dani z obratu za období od 1. ledna 1998 do 30. zá?í 1998 nevykázala X ?átku DPH, kterou byla povinna odvést z po?ízení zboží uvnit? Spole?enství. Neode?etla ani DPH p?ipadající na toto po?ízení zboží. Da?ové p?iznání za toto období neobsahovalo ani údaje o dodání zboží uvnit? Spole?enství ve smyslu ?lánku 37a zákona o dani z obratu a ?l. 22 odst. 6 písm. b) posledního pododstavce šesté sm?rnice.

17 Pokud jde naopak o období od 1. ?íjna 1998 do 30. ?ervna 1999, vykázala spole?nost X ve svém da?ovém p?iznání DPH z po?ízení zboží uvnit? Spole?enství, kterou byla povinna odvést, a tuto DPH ode?etla. Vykázala také dodání uvnit? Spole?enství ve smyslu ustanovení citovaných v p?edcházejícím bod?. Podle p?edkládacího rozhodnutí nebylo prokázáno, že by toto zboží bylo v rámci pln?ní uvedených v bod? 14 tohoto rozsudku ihned zasláno nebo p?epraveno odb?ratel?m

usazeným ve Španělsku.

18 Inspecteur van de Belastingdienst (dále jen „Inspecteur“) vydal k tíži dotčené osoby za výše uvedené období opravný daňový výměr, neboť se domníval, že X poškodila dotčené zboží ve smyslu § 17a zákona o dani z obratu. Inspecteur mohl za to, že X poškodila toto zboží v Nizozemsku v souladu s § 17b tohoto zákona a § 1. 28b části A odst. 2 šesté směrnice. V návaznosti na odvolání podané společností X proti tomuto rozhodnutí Inspecteur uložení daně potvrdil a mohl dále za to, že uvedená poškození uvnitř Společenství nezakládají nárok společnosti X na odpočet.

19 Společnost X podala proti uvedenému rozhodnutí žalobu u Gerechtshof te's-Gravenhage. Rozsudkem ze dne 22. dubna 2005 prohlásil tento soud žalobu za opodstatněnou, zrušil sporné rozhodnutí a snížil částku uvedenou v opravném daňovém výměru. Staatssecretaris podal kasační opravný prostředek u Hoge Raad der Nederlanden.

20 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba § 1. 17 odst. 2 a 3, jakož i § 1. 28b část A odst. 2 šesté směrnice vykládat tak, že pokud je podle prvního pododstavce poslední uvedeného ustanovení místem poškození zboží uvnitř Společenství území členského státu, který poizovatel předložil identifikační číslo pro [DPH], pod nímž si poizovatel zboží poškodil, má tento poizovatel nárok na okamžitý odpočet DPH, kterou je v tomto členském státě povinen odvést?“

Věc C-539/08

21 Společnost Facet, jež je daňovým subjektem usazeným v Nizozemsku, obchoduje se součástkami výpočetní techniky. V období od 1. prosince 2000 do 30. září 2001 nakoupila zboží tohoto druhu od podniků se sídlem v Německu a Itálii (dále jen „dodavatelé“) a prodala je dále odběratelům se sídlem na Kypru (dále jen „odběratelé“), kteří měli daňového zmocněnce se sídlem v Řecku. Zboží bylo z Německa a Itálie ihned dopraveno do Španělska.

22 Na fakturách neútovali dodavatelé DPH. Naopak na nich zaznamenali nizozemské daňové identifikační číslo společnosti Facet. Tato společnost neútovala DPH ani na fakturách určených kyperským odběratelům. Uváděla však na nich řecké identifikační číslo pro DPH, které jí sdělili odběratelé.

23 Ve svém daňovém přiznání v Nizozemsku uvedla společnost Facet DPH, kterou byla povinna odvést z poškození zboží uvnitř Společenství, a tuto DPH odečetla. S dodávkami odběratelům rovněž zacházela jako s dodáními uvnitř Společenství ve smyslu § 37a zákona o dani z obratu a § 1. 22 odst. 6 písm. b) posledního pododstavce šesté směrnice, přičemž uváděla řecké identifikační číslo pro DPH odběratelů nebo jejich daňových zmocněnců. Ani daňoví zmocněnci, ani odběratelé samotní však v rámci dotčených nákupů nevyplnili prohlášení o poškození zboží uvnitř Společenství. Předmětem jejich daňových přiznání ani nebylo dodání uvnitř Společenství, ani nepředložili „souhrnné výkazy“ ve smyslu § 1. 22 odst. 6 písm. b) posledního pododstavce šesté směrnice. Krom toho nebyli odběratelé ve Španělsku registrováni pro účely DPH a nevyplnili daňové přiznání ohledně poškození zboží uvnitř Společenství v této zemi.

24 Inspecteur mohl za to, že Facet poškodila zboží uvnitř Společenství a že nemá nárok na odpočet DPH. Za těchto podmínek vydal opravný daňový výměr.

25 Facet napadla uvedené rozhodnutí inspektora žalobou u Gerechtshof te Amsterdam.

Rozsudkem ze dne 27. února 2006 prohlásil tento soud žalobu za opodstatněnou, zrušil sporné rozhodnutí a snížil částku uvedenou v opravném daňovém výměru. Staatssecretaris podal u předkládajícího soudu proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek.

26 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru otázku, která je shodná s otázkou položenou ve věci C-536/08.

K předběžné otázce

27 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda odběratel má na základě čl. 17 odst. 2 a 3 šesté směrnice v případě uvedeném v čl. 28b části A odst. 2 prvním pododstavci šesté směrnice nárok na okamžitý odpot DPH, kterou je na vstupu zatíženo pořízení zboží uvnitř Společenství.

28 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba úvodem připomenout, že nárok na odpot DPH je jakožto nedílná součást mechanismu DPH základní zásadou vlastní společnému systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky ze dne 10. července 2008, Sosnowska, C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 15, a ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Sb. rozh. s. I-3459, bod 15).

29 Nárok na odpot se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu. Z toho vyplývá, že veškeré omezení nároku na odpot DPH má dopad na úroveň daňové zátěže a musí být používáno podobně ve všech členských státech (viz výše uvedený rozsudek PARAT Automotive Cabrio, bod 16).

30 Článek 28b část A šesté směrnice, který je součástí přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy obsažené v hlavě XVIa této směrnice, upravuje lokalizaci takových pořízení zboží uvnitř Společenství, jaká jsou dotčena ve všech v převodním řízení. Cílem sledovaným touto přechodnou úpravou je převod daňového přímku na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží (viz rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, bod 40).

31 První odstavce tohoto článku uvádí obecné pravidlo, podle kterého se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy poizovateli.

32 V této souvislosti je třeba uvést, že směrnice 92/111 doplnila do článku 28b části A odst. 2 šesté směrnice poslední pododstavec, který stanoví, že pokud poizovatel prokázal, že pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečnil pro potřeby následného dodání v členském státě, které je uvedeno v odstavci 1 tohoto článku a pro které byl příjemce označen za daňového dlužníka podle čl. 28c části E bodu 3 této směrnice, a pokud tento poizovatel splnil povinnost podat prohlášení podle čl. 22 odst. 6 písm. b) posledního pododstavce uvedené směrnice, pak se pořízení zboží uvnitř Společenství považuje za pořízení, které bylo předmětem DPH podle obecného pravidla uvedeného v čl. 28b části A odst. 1.

33 K tomu, aby bylo zaručeno, že dotčené zboží bude podléhat DPH, stanoví čl. 28b část A odst. 2 první pododstavec šesté směrnice, že neprokáže-li poizovatel, že pořízení bylo předmětem daně podle odstavce 1 tohoto článku, považuje se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství území členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž si poizovatel zboží pořídil (dále jen „členský stát, který vydal identifikační číslo“).

34 V situaci, kdy by pořízení zboží podléhalo DPH na základě čl. 28b části A odst. 1 šesté směrnice v členském státě ukončení odesílání nebo přepravy zboží poté, co bylo předmětem

DPH podle ?l. 28b ?ásti A odst. 2 prvního pododstavce, upravuje tento posledn? uvedený ?lánek ve svém odst. 2 druhém pododstavci korek?ní mechanismus, který spo?ívá v p?im??eném snížení základu dan? v ?lenském stát?, který vydal identifika?ní ?íslo.

35 Z toho vyplývá, že ?l. 28b ?ást A odst. 2 šesté sm?rnice sm??uje jednak k zajišt?ní zdan?ní dot?eného po?ízení zboží uvnit? Spole?enství a jednak k zamezení dvojího zdan?ní tohoto po?ízení zboží.

36 Použití korek?ního mechanismu upraveného v ?l. 28b ?ásti A odst. 2 druhém pododstavci šesté sm?rnice však podléhá spln?ní kumulativních podmínek uvedených v posledním pododstavci tohoto ?lánku, jak bylo p?ipomenuto v bod? 32 tohoto rozsudku.

37 V této souvislosti je nutno v první ?ad? zd?raznit, že na?ízení Rady (ES) ?. 1798/2003 ze dne 7. ?íjna 2003 o správní spolupráci v oblasti dan? z p?ídané hodnoty a o zrušení na?ízení (EHS) ?. 218/92 (Ú?. v?st. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392) nebylo p?ijato proto, aby zavedlo systém vým?ny informací mezi da?ovými orgány ?lenských stát?, který by jim umožnil zjiš?ovat, zda po?ízení zboží uvnit? Spole?enství bylo skute?n? p?edm?tem DPH v ?lenském stát?, ve kterém došlo k ukon?ení odesílání nebo p?epravy, v p?ípad?, kdy osoba povinná k dani není sama schopna poskytnout d?kazy nutné k tomuto ú?elu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C?184/05, Sb. rozh. s. I?7897, bod 34).

38 Zadruhé je t?eba uvést, že pokud jsou spln?ny podmínky ?l. 28c ?ásti E odst. 3 šesté sm?rnice, má každý ?lenský stát povinnost p?ijmout zvláštní opat?ení k zajišt?ní toho, aby DPH nebyla vybírána z „po?ízení zboží uvnit? Spole?enství“ skute?ného ve smyslu ?l. 28b ?ásti A odst. 1 uvedené sm?rnice na jeho území.

39 Vyvstává tedy otázka, zda nárok na okamžitý odpo?et DPH musí být p?iznán osob? povinné k dani v p?ípad? uvedeném v ?l. 28b ?ásti A odst. 2 prvním pododstavci šesté sm?rnice, nebo zda v p?ípad?, že osoba povinná k dani neprokázala, že dot?ené po?ízení zboží uvnit? Spole?enství bylo p?edm?tem DPH v ?lenském stát? ukon?ení odesílání nebo p?epravy, podléhá uvedená osoba této dani v ?lenském stát?, který vydal identifika?ní ?íslo.

40 V tomto ohledu je t?eba nejprve p?ipomenout, že ?l. 17 odst. 2 písm. d) šesté sm?rnice stanoví, že odpo?et DPH, kterou bylo zatíženo zboží a služby poskytnuté t?etími osobami, které po?ídila osoba povinná k dani, zejména v rámci po?ízení uvnit? Spole?enství, je podmín?n tím, že zboží a služby takto po?ízené budou použity pro ú?ely zdanitelných pln?ní osoby povinné k dani.

41 P?itom za takových okolností, jaké jsou p?edm?tem v?cí v p?vodním ?ízení, je nesporné, že zboží zdan?né z titulu po?ízení uvnit? Spole?enství, které je podle ?l. 28b ?ásti A odst. 2 prvního pododstavce šesté sm?rnice považováno za skute?né v ?lenském stát?, který vydal identifika?ní ?íslo, nebylo do uvedeného ?lenského státu skute?n? dovezeno.

42 Za t?chto podmínek nelze uvedená pln?ní považovat za pln?ní, která zakládají „nárok na odpo?et“ ve smyslu ?lánku 17 šesté sm?rnice. V d?sledku toho se na taková po?ízení uvnit? Spole?enství nem?že vztahovat obecný režim odpo?tu upravený v uvedeném ?lánku.

43 Je t?eba zd?raznit, že takovýto obecný režim odpo?tu dan?, upravený v ?lánku 17 šesté sm?rnice, nem?že v situaci, jaká je p?edm?tem p?vodního ?ízení, nahradit zvláštní režim upravený v ?l. 28b ?ásti A odst. 2 druhém pododstavci této sm?rnice, který vychází z mechanismu snížení základu dan? umož?ujícího korigovat dvojí zdan?ní.

44 Krom toho, kdyby byl v takovém p?ípad? p?iznán nárok na odpo?et, hrozilo by, že bude narušen užitečný ú?inek ?lánku 28b ?ásti A odst. 2 druhého a t?etího pododstavce šesté

směrnice vzhledem k tomu, že osoba povinná k dani, které byl přiznán nárok na odpout v členském státě, který vydal identifikační číslo, by již nebyla motivována prokázat zdanění dotčeného pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě, ve kterém došlo k ukončení odesílání nebo přepravy. Takové řešení by mohlo nakonec ohrozit použití základního pravidla, které stanoví, že se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy, tedy v členském státě, kde dochází ke konečné spotřebě, což je cílem přechodné úpravy.

45 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 a 3, jakož i čl. 28b část A odst. 2 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která se nachází v situaci popsané v prvním pododstavci tohoto posledního uvedeného ustanovení, nemá nárok na okamžitý odpout DPH, kterou je na vstupu zatíženo pořízení zboží uvnitř Společenství.

K nákladům řízení

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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:

Článek 17 odst. 2 a 3, jakož i čl. 28b část A odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úč. vst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/09, s. 224), musejí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která se nachází v situaci popsané v prvním pododstavci tohoto posledního uvedeného ustanovení, nemá nárok na okamžitý odpout daní z přidané hodnoty, kterou je na vstupu zatíženo pořízení zboží uvnitř Společenství.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.