

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

6. září 2012(*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Článek 138 odst. 1 – Podmínky pro osvobození od daně plnění uvnitř Společenství, v jehož rámci má pořízovatel povinnost zajistit přepravu zboží, s nímž může od okamžiku jeho naložení nakládat jako vlastník – Povinnost prodávajícího prokázat, že zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání – Vyškrtnutí identifikačního čísla pro DPH pořízovatele se zpětným účinkem“

Ve věci C-273/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Baranya Megyei Bíróság (Maďarsko) ze dne 18. května 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 3. června 2011, v řízení

Mecsek-Gabona Kft

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, U. Løhmus (zpravodaj), A. Rosas, A. Ó Caoimh a A. Arabadžev, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Szawiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. května 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a K. Szíjjártó, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a V. Bottkou, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010 (Úř. věst. L 326, s. 1, dále jen „směrnice 2006/112“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Mecsek-Gabona Kft (dále jen „Mecsek-Gabona“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (oblastní daňové úřady v regionu Dél-dunántúl (Jižní Zadunají), dále jen „Főigazgatósága“), k němuž došlo z důvodu, že tento správní orgán odmítl žalobkyni v předběžném řízení přiznat osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u plnění, které kvalifikovala jako dodání zboží uvnitř Společenství.

Právní rámec

Směrnice 2006/112

3 Směrnice 2006/112 s účinností od 1. ledna 2007 zrušila a nahradila v souladu se svými články 411 a 413 dříve platné unijní právní předpisy v oblasti DPH a především šestou směrnicí 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

4 Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Především DPH jsou tato plnění:

[...]

b) poskytnutí zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:

i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková [...].“

5 Článek 14 odst. 1 této směrnice stanoví:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. “

6 Hlava IX uvedené směrnice, nazvaná „Osvobození od daně“, obsahuje deset kapitol, z nichž první kapitola obsahuje obecná ustanovení. Článek 131, který je jediným ustanovením této kapitoly, stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

7 Článek 138 obsažený v kapitole 4, nazvané „Osvobození od daně vztahující se na plnění uvnitř Společenství“, uvedeně hlavy IX stanoví v prvním odstavci následující:

„?lenské státy osvobodí od dan? dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno mimo jejich území, avšak uvnit? Spole?enství, prodávajícím nebo po?izovatelem nebo na ú?et jednoho z nich, uskute?né pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném ?lenském stát? než ve stát? zahájení odeslání nebo p?epravy zboží.“

8 Ustanovení ?lánek? 131 a 138 odst. 1 sm?rnice 2006/112 p?ebírají v podstat? obsah ?látku 28c ?ásti A písm. a) prvního pododstavce šesté sm?rnice 77/388, ve zn?ní sm?rnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Ú?. v?st. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274).

9 Hlava XI sm?rnice 2006/112, nazvaná „Povinnosti osob povinných k dani a n?kých osob nepovinných k dani“, obsahuje mimo jiné kapitolu 2 „Identifikace“ a kapitolu 3 „Fakturace“.

10 Uvedená kapitola 2 obsahuje mimo jiné ?lánek 214, který zní následovn?:

„1. ?lenské státy p?ijmou opat?ení nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám p?id?leno osobní identifika?ní ?íslo:

[...]

b) každé osob? povinné k dani nebo právnické osob? nepovinné k dani, která uskute?ní po?ízení zboží uvnit? Spole?enství, je? jsou p?edm?tem dan? podle ?l. 2 odst. 1 písm. b), nebo která využila možnost u?init svá po?ízení uvnit? Spole?enství p?edm?tem dan? podle ?l. 3 odst. 3;

[...]“

11 ?lánek 220, který je sou?ástí kapitoly 3 stejné hlavy, ve svém prvním odstavci stanoví:

„Každá osoba povinná k dani musí zajistit, že bu? ona sama, nebo po?izovatel ?i p?íjemce, anebo t?etí osoba jejím jménem a na její ú?et vystaví fakturu v t?chto p?ípadech:

[...]

3) za dodání zboží za podmínek uvedených v ?látku 138;

[...]“

12 ?lánek 226 obsažený v uvedené kapitole 3 stanoví:

„Ani? jsou dot?ena zvláštní ustanovení této sm?rnice, uvád?jí se na fakturách vystavovaných podle ?lánek? 220 a 221 pro ú?ely dan? z p?idané hodnoty povinn? pouze tyto údaje:

[...]

4) identifika?ní ?íslo pro DPH po?izovatele nebo p?íjemce uvedené v ?látku 214, pod kterým obdržel dodání zboží nebo poskytnutí služby, pro které je osobou povinnou odvést da?, anebo dodání zboží podle ?látku 138;

[...]“

Ma?arské právo

13 ?lánek 89 odst. 1 zákona ?. CXXVII z roku 2007 o dani z p?ídané hodnoty (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, Magyar Közlöny 2007/128) zní následovně:

„Aniž jsou dot?ena ustanovení odstavc? 2 a 3, jsou od DPH osvobozena dodání zboží, které bylo prokazateln? odesláno nebo p?epraveno z tuzemska do zahraničí, avšak v rámci Spole?enství, bez ohledu na to, zda odeslání nebo p?epřevu uskutečnil prodávající, po?izovatel nebo t?etí osoba na ú?et jednoho z nich, pro jinou osobu povinnou k dani, která jedná jako taková nikoliv v tuzemsku, ale v jiném ?lenském stát? Spole?enství nebo pro právnickou osobu, která není osobou povinnou k dani, ale je zaregistrovaná v jiném ?lenském stát? Spole?enství pro účely DPH a je povinna odvád?t dan?.“

Spor v p?vodním řízení a p?edběžné otázky

14 Mecsek-Gabona je ma?arská společnost, k jejímž hlavním ?innostem patří provozování velkoobchodu s obilím, tabákem, osivem a krmivem.

15 Dne 28. srpna 2009 uzavřela kupní smlouvu se společností Agro-Trade srl (dále jen „Agro-Trade“), která má sídlo v Itálii, v níž bylo sjednáno dodání 1000 tun ($\pm 10\%$) ?epky v cen? 71 500 HUF za tunu, pro účely dodání zboží uvnitř Spole?enství, které je osvobozeno od DPH.

16 V ustanoveních o zp?sobech realizace uvedené smlouvy se smluvní strany ohledně množství dohodly, že určující bude hmotnost nákladu zjišt?ná v prostorách prodávajícího v Szentl?rinc (Ma?arsko), potvrzená v záznamech o vážení a fakturách vystavených na jejich základ?. Po?izovatelka se zavázala zajistit dopravní prost?edky a p?epravit zboží do jiného ?lenského státu Evropské unie.

17 Před uskutečněním uvedené p?epravy sdělila po?izovatelka registrační značky nákladních vozidel, které měly vyzvednout zboží v prostorách společnosti Mecsek-Gabona. Po zvážení nákladních vozidel byla množství nakoupených výrobk? zaznamenána do nákladních list? CMR (dodací listy vystavené na základ? Úmluvy o p?epravní smlouv? v mezinárodní silniční nákladní doprav?, podepsané v Ženev? dne 19. kv?tna 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. ?ervence 1978) a p?epravci p?edali orazítkované p?epravní doklady. Proávající si po?ídila kopii prvopisu t?chto vyplněných nákladních list? CMR a originály si ponechali p?epravci. ?tyčicet nákladních list? CMR, označených po sob? jdoucími sériovými ?íslý, bylo prodávajícímu zasláno poštou z adresy kupujícího v Itálii.

18 Dne 4. září 2009 byly vystaveny dvě faktury pro účely prodeje dot?eného v p?vodním řízení, který měl být osvobozen od DPH, na ?ástku 34 638 175 HUF za 484,45 tun ?epky a na ?ástku 34 555 235 HUF za 483,29 tun ?epky. ?ástku na první faktur? zaplatila do několika dn? po dodání fyzická osoba ma?arské státní p?íslušnosti, která tuto ?ástku p?evedla na ú?et společnosti Mecsek-Gabona. Naopak druhá faktura, která měla být uhrazena do osmi měsíc? po dodání, zaplacená nebyla.

19 Z údaj? obsažených v rejstříku osob povinných k dani žalobkyn? v p?vodním řízení dne 7. září 2009 zjistila, že k tomuto datu měla společnost Agro-Trade identifikační ?íslo pro DPH.

20 Při kontrole da?ového p?iznání podaného společností Mecsek-Gabona zaslal ma?arský správce dan? italským orgán?m žádost o informace na základ? ?l. 5 odst. 1 nařízení Rady (ES) ?. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti dan? z p?ídané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) ?. 218/92 (Úř. v?st. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392). Podle informací poskytnutých t?mito orgány nebylo možné společnost Agro-Trade dohledat a na adrese uvedeného sídla se nacházel pouze soukromý d?m. Na dané adrese nebyla nikdy zaregistrována

žádná společnost s tímto názvem. Vzhledem k tomu, že Agro-Trade nikdy neodvedla žádnou DPH, nebyla tato společnost známa ani italským daňovým orgánům. Italské identifikační číslo pro DPH této společnosti bylo dne 14. ledna 2010 vyškrtnuto z rejstříku se zpětným účinkem k 17. dubnu 2009.

21 Na základě všech těchto skutečností byl maarský daňový orgán prvního stupně toho názoru, že společnost Mecsek-Gabona v daňovém řízení neprokázala, že došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, které je předmětem osvobození od DPH, a rozhodnutím ze dne 7. září 2010 konstatoval daňový dluh této společnosti ve výši 17 298 000 HUF, jenž odpovídal neodvedené DPH za září 2009, a zahrnoval dále pokutu ve výši 1 730 000 HUF a penále ve výši 950 000 HUF.

22 Rozhodnutím ze dne 18. ledna 2011 Főigazgatósága potvrdil rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně, jelikož měl za to, že společnost Mecsek-Gabona měla mít k dispozici dokumenty, které prokazují odeslání zboží a jeho přepravu do jiného členského státu. Jestliže tato společnost nebyla schopna takový dokument v řízení o kontrole předložit nebo nemohl-li být dokument, který předložila, považován za věrohodný, měla podle názoru tohoto orgánu povinnost odvést DPH, která se vztahovala k prodeji dotčenému v původním řízení, ledaže uskutečnila plnění v dobré víře.

23 Podle názoru Főigazgatósága měla společnost Mecsek-Gabona jednat obezřetněji. Neměla se pouze omezit na ověření toho, že zboží bylo odesláno, nýbrž se měla také ujistit o tom, že bylo doručeno na místo určení.

24 Žalobkyně v původním řízení se u předkládajícího soudu domáhá zrušení rozhodnutí Főigazgatósága, jakož i rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně. Tvrdila, že jí nelze vytýkat žádnou nedbalost, ať již při uzavření smlouvy nebo při jejím provádění, vzhledem k tomu, že si dne 7. září 2009 ověřila identifikační číslo pro DPH společnosti Agro-Trade, že toto číslo bylo platné a že jí byly také zaslány nákladní listy CMR z italské adresy poizovatele. Společnost Mecsek-Gabona dodala, že nemohla vědět o skutečnosti, že italský daňový orgán dne 14. ledna 2010 toto identifikační číslo vyškrtnl z rejstříku se zpětným účinkem k 17. dubnu 2009, takže toto vyškrtnutí nemohlo mít v této souvislosti žádný vliv.

25 Főigazgatósága navrhl zamítnutí žaloby společnosti Mecsek-Gabona a trval na svém tvrzení, že tato společnost mohla u dodání dotčeného v původním řízení uplatňovat osvobození od DPH pouze za podmínky, že se ujistila nejen o odeslání zboží, ale také o jeho doručení na místo určení.

26 Baranya Megyei Bíróság se domnívá, že k tomu, aby mohl určit, jaké důkazy jsou dostatečné k prokázání, že došlo k dodání zboží osvobozenému od DPH, a aby mohl rozhodnout o otázce, v jakém rozsahu je prodávající, jestliže sám neprovádí přepravu, odpovědný za jednání poizovatele, je nezbytný výklad článku 138 směrnice 2006/112. Předkládající soud navíc odkazuje na rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797), a táže se, zda skutečnost, že identifikační číslo pro DPH společnosti Agro-Trade bylo po dodání zboží vyškrtnuto, může vést ke zpochybnění dobré víry žalobkyně v původním řízení a k závěru, že nedošlo k dodání osvobozenému od DPH.

27 Za těchto podmínek se Baranya Megyei Bíróság rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že dodání zboží je osvobozeno od DPH v případě, že zboží bylo prodáno poizovateli, který byl v době uzavření kupní smlouvy zaregistrován pro účely DPH v jiném členském státě a v kupní smlouvě bylo sjednáno, že dispozitivní a vlastnické právo se převádí na poizovatele v okamžiku naložení zboží

do dopravních prostředků a že povinnost přepravit zboží do jiného členského státu má tento poživatel?

2) Stačí pro účely osvobození zboží od DPH z hlediska prodávajícího, že prokáže, že prodané zboží bylo přepraveno dopravními prostředky zaregistrovanými v zahraničí a že má k dispozici nákladní listy CMR zaslané poživatelem, nebo se musí ujistit, že prodané zboží překročilo vnitrostátní hranice a k jeho přepravě došlo uvnitř Společenství?

3) Může být skutečnost, že dodání zboží je osvobozeno od DPH, zpochybněna pouze tím, že správce daně jiného členského státu vyškrtne se zprávným účinkem k datu před dodáním zboží daňové identifikační číslo Společenství poživatele?

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

28 Podstatou prvních dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby správce daně členského státu odmítl přiznat prodávajícímu, který má sídlo v tomto členském státě, osvobození od DPH z titulu, že bylo uskutečněno dodání uvnitř Společenství, jestliže zaprvé právo nakládat se zbožím jako vlastník je na území uvedeného členského státu převezeno na poživatele se sídlem v jiném členském státě, který má v okamžiku uskutečnění plnění identifikační číslo pro DPH v tomto jiném členském státě a jenž se zaváže k přepravě uvedeného zboží do tohoto státu, a zadruhé se prodávající ujistí, že zboží z jeho skladu bylo odvezeno nákladními vozy registrovanými v zahraničí a má k dispozici nákladní listy CMR zaslané poživatelem z členského státu určení jako důkaz toho, že zboží bylo přepraveno z členského státu, v němž má prodávající sídlo.

29 Úvodem je třeba připomenout, že dodání zboží uvnitř Společenství, jež je logickým následkem pořízení zboží uvnitř Společenství, je osvobozeno od DPH, pokud splňuje podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 28, a rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, Sb. rozh. s. I-11645, bod 26).

30 Na základě tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Unie, prodávajícím nebo poživatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

31 Podle ustálené judikatury platí, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převezeno na poživatele, jestliže prodávající prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání (viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 42; rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 23; ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, Sb. rozh. s. I-12605, bod 41, a ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Sb. rozh. s. I-13335, bod 29).

32 Pokud jde zaprvé o převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník na poživatele, je třeba uvést, že tento převod představuje podmínku, která je inherentní součástí každého dodání zboží, jak je definováno v čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, a neumožňuje sama o sobě prokázat povahu dotčeného plnění jako plnění uvnitř Společenství.

33 V této souvislosti z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že není zpochybněno, že tato podmínka týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je ve věci v povodním řízení splněna, jelikož podle smlouvy uzavřené mezi smluvními stranami se tento převod uskutečnil v okamžiku naložení zboží na dopravní prostředky poskytnuté pořizovatelem a maarský správce daně nezpochybnil skutečnost, že k této nakládce došlo.

34 Zadruhé, v případě povinnosti prodávajícího prokázat, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo území členského státu dodání, je třeba připomenout, že musí být zvažena do specifického kontextu přechodné úpravy zdanění obchodu v rámci Unie zavedené směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mání směrnice 77/388 s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), z důvodu odstranění vnitřních hranic ode dne 1. ledna 1993 (výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 21).

35 V tomto ohledu Soudní dvůr uvedl, že i když dodání zboží uvnitř Společenství podléhá objektivní podmínce, aby se uskutečnilo fyzické přemístění mimo členský stát dodání, je pro správce daně po zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy obtížné ověřit, zda zboží fyzicky opustilo území uvedeného členského státu, či nikoliv. Z tohoto důvodu ověřují vnitrostátní daňové orgány tyto skutečnosti především na základě důkazů poskytnutých osobami povinnými k dani a na základě jejich prohlášení (viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, bod 44, jakož i R, bod 42).

36 Z judikatury rovněž vyplývá, že jelikož směrnice 2006/112 neobsahuje konkrétní ustanovení ohledně důkazů, které musí osoby povinné k dani poskytnout, aby mohly mít nárok na osvobození od DPH, přísluší členským státům, aby v souladu s článkem 131 směrnice 2006/112 stanovily podmínky, za kterých osvobodí dodání uvnitř Společenství od daně, za účelem zajištění správného a jednoduchého uplatnění uvedených osvobození a zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbáním se daňovým povinnostem a případným zneužitím. Při výkonu svých pravomocí však musí členské státy dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 24; výše uvedený rozsudek Twoh International, bod 25; výše uvedený rozsudek X, bod 35, a výše uvedený rozsudek R., body 43 a 45).

37 V této souvislosti je třeba poznamenat, že předkládací rozhodnutí neuvádí konkrétní povinnosti, jež by upravovalo maarské právo, jako například povinnost předložit příslušným orgánům seznam dokumentů za účelem uplatnění osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství. Podle vysvětlení poskytnutých maarskou vládou na jednání u Soudního dvora stanoví maarské právní předpisy pouze to, že dodání musí být potvrzeno a že rozsah požadovaných důkazů závisí na konkrétních okolnostech dotčeného plnění.

38 Za těchto podmínek musí být povinnosti, které má osoba povinná k dani v souvislosti s dokazováním, určeny v závislosti na podmínkách, které jsou v tomto ohledu výslovně stanoveny vnitrostátním právem, a na obvyklé ustálené praxi pro podobná plnění.

39 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, zásada právní jistoty vyžaduje, aby osobám povinným k dani byly známy jejich daňové povinnosti před uzavřením transakce (výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 48 a citovaná judikatura).

40 Předkládající soud se především táže, zda řecký stát může pro účely uplatnění osvobození od daní u dodání uvnitř Společenství od osoby povinné k dani požadovat, aby se ujistila, že zboží fyzicky opustilo území tohoto řeckého státu.

41 V této věci již Soudní dvůr uvedl, že v situaci, v níž zjevně neexistuje žádný hmatatelný důkaz umožňující dovodit, že dotyčné zboží bylo přemístěno z území řeckého státu dodání, skutečnost, že je osobě povinné k dani uložena povinnost, aby poskytla takový důkaz, nezaručuje správné a jednoznačné uplatnění osvobození od daní. Tato povinnost staví tuto osobu povinnou k dani naopak do situace nejistoty ohledně možnosti uplatnit osvobození od daní na dodání zboží uvnitř Společenství nebo ohledně nutnosti zahrnout DPH do kupní ceny (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, body 49 a 51).

42 Kromě toho je nutno upřesnit, že v případě, že pořizovatel má oprávnění nakládat s dotyčným zbožím jako vlastník v řeckém státě dodání a zaváže se dopravit toto zboží do řeckého státu určení, je třeba zohlednit skutečnost, že důkaz, který by prodávající mohl předložit daňovým orgánům, závisí hlavně na skutečnostech, které se za tímto účelem dozví od pořizovatele (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 37).

43 Soudní dvůr tedy rozhodl, že jakmile prodávající splnil své povinnosti v souvislosti s prokázáním, že došlo k dodání uvnitř Společenství, přestože pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit dotčené zboží z řeckého státu dodání, musí být v tomto řeckém státě považován za osobu povinnou uhradit DPH tento pořizovatel (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, body 66 a 67, jakož i Euro Tyre Holding, bod 38).

44 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v původním řízení společnost Mecsek-Gabona uplatňovala svůj nárok na osvobození od DPH a odkazovala při tom na identifikační číslo pro DPH přidělené pořizovateli italskými orgány, dále na skutečnost, že prodané zboží bylo odvezeno nákladními vozy registrovanými v zahraničí a také na nákladní listy CMR odeslané pořizovatelem z jeho poštovní adresy a uvádějící, že zboží bylo dopraveno do Itálie.

45 Otázku, zda společnost Mecsek-Gabona tímto jednáním splnila důkazní povinnost a povinnost náležité péče, musí posoudit předkládající soud, a to z hlediska podmínek upřesněných v bodě 38 tohoto rozsudku.

46 V případě, že je dotčené plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a jestliže správce daní nemá jistotu o tom, že zboží skutečně opustilo území řeckého státu dodání, je však třeba ještě zšetřit zkoumat, zda tento orgán může následně uložit prodávajícímu povinnost uhradit DPH související s tímto dodáním.

47 Podle ustálené judikatury je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 (viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76; výše uvedený rozsudek R., bod 36, jakož i rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 41 a citovaná judikatura), který může za určitých okolností odvodnit přísnější požadavky na povinnosti prodávajících (výše uvedený rozsudek Teleos, body 58 a 61).

48 Není proto v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho úasti na daňovém úniku (výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 65, jakož i výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 54).

49 Soudní dvůr totiž tyto skutečnosti považoval za důležité při rozhodování o možnosti uložit prodávajícímu povinnost uhradit DPH *a posteriori* (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 66).

50 V případě, že se poizovatel ve věci v povodním řízení dopustil daňového úniku, je dňodné, aby nárok prodávajícího na osvobození od DPH podléhal požadavku dobré víry.

51 Předkládací rozhodnutí neumožňuje určit závěr, zda společnost Mecsek-Gabona věděla nebo měla vědět, že se poizovatel dopustil daňového úniku.

52 Ve svém písemném a ústním vyjádření před Soudním dvorem však maarská vláda tvrdí, že několik skutečností, které nejsou obsaženy v předkládacím rozhodnutí, prokazuje, že žalobkyně v povodním řízení nejednala v dobré víře. Tato vláda uvádí, že aťkoli společnost Mecsek-Gabona neznala poizovatele zboží dotčeného v povodním řízení, nepožadovala od něj žádnou záruku, ověřila jeho identifikační číslo pro DPH až po uskutečnění plnění, nezjistila si žádné dodatečné informace o poizovateli, převedla na něj vlastnické právo k tomuto zboží, přičemž souhlasila s odložením platby kupní ceny, a předložila nákladní listy CMR zaslané uvedeným poizovatelem, přestože byly neúplné.

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

54 Kdyby tento soud dospěl k závěru, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil poizovatel, a že nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému úniku, musel by odmítnout její nárok na osvobození od DPH.

55 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na první a druhou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány v povodním řízení, nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil daňovní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil poizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní úasti na tomto daňovém úniku.

Ke třetí otázce

56 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda osvobození dodání uvnitř Společenství od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 lze odepřít prodávajícímu z důvodu, že správce daně jiného členského státu vyškrtl z rejstříku identifikační číslo pro DPH poizovatele sice až po dodání zboží, avšak se zpětným účinkem k datu před tímto dodáním.

57 V rámci p?echodné úpravy zdan?ní obchodu v rámci Unie, jejímž cílem je p?evod da?ového p?íjmu na ?lenský stát, v n?mž dochází ke kone?né spot?eb? dodaného zboží (viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 36, jakož i ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet v. Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, Sb. rozh. s. I-3581, bod 30), je ú?elem identifikace osob povinných k dani prost?ednictvím osobních ?ísel usnadnit ur?ení ?lenského státu, v n?mž dochází k této kone?né spot?eb?.

58 Sm?rnice 2006/112 na základ? svého ?l. 214 odst. 1 písm. b) ukládá na ?lenským stát?m povinnost p?ijmout opat?ení nezbytná k zajišt?ní toho, aby každá osoba povinná k dani, která uskute?uje po?ízení uvnit? Spole?enství, byla identifikována prost?ednictvím osobního ?ísla. Dále tato sm?rnice na základ? svého ?látku 226 bodu 4 vyžaduje, aby faktura, kterou je nutno vystavit v p?ípad? každého po?ízení uvnit? Spole?enství, obsahovala povinn? identifika?ní ?íslo pro DPH po?izovatele, pod kterým tento po?izovatel obdržel dodání zboží podle ?látku 138 uvedené sm?rnice.

59 Ani zn?ní ?l. 138 odst. 1 sm?rnice 2006/112, ani judikatura uvedená v bod? 31 tohoto rozsudku nezmi?ují mezi hmotn?právními podmínkami po?ízení uvnit? Spole?enství, které jsou taxativn? vyjmenovány, povinnost mít identifika?ní ?íslo pro DPH.

60 Zajisté platí, že p?id?lení tohoto ?ísla prokazuje da?ový status osoby povinné k dani pro ú?ely DPH a usnad?uje da?ovou kontrolu pln?ní, k nimž dochází uvnit? Spole?enství. Jedná se však o formální požadavek, který nem?že zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou spln?ny hmotn?právní podmínky pln?ní uvnit? Spole?enství (obdobn? stran nároku na odpo?et, viz rozsudky ze dne 21. ?íjna 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-10385, bod 50, a ze dne 22. prosince 2010, Dankowski, C-438/09, Sb. rozh. s. I-14009, body 33 a 47).

61 Z judikatury totiž vyplývá, že vnitrostátní opat?ení, které v podstat? podmi?uje nárok na osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan? dodržením formálních povinností, aniž zohled?uje hmotn?právní požadavky, jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajišt?ní správného výb?ru dan? (výše uvedený rozsudek Collée, bod 29), krom? p?ípadu, kdy by porušení formálních požadavk? m?lo za následek nemožnost p?edložení rozhodujícího d?kazu o spln?ní hmotn?právních požadavk? (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Collée, bod 31).

62 V projednávaném p?ípad? je nesporné, že identifika?ní ?íslo po?izovatele bylo v dob? uskute?n?ní pln?ní platné, avšak n?kolik m?síc? po tomto pln?ní italské orgány toto ?íslo se zp?tným ú?inkem z rejst?íku osob povinných k dani vyškrtly.

63 Platí p?itom, že vzhledem k tomu, že povinnost ov?ovat status osoby povinné k dani má p?íslušný vnitrostátní orgán p?ed tím, než této osob? p?id?lí identifika?ní ?íslo pro DPH, nem?že vést p?ípadná nesrovnalost postihující tento rejst?ík k tomu, aby zbavila subjekt, který se spoléhal na údaje v n?m obsažené, jeho nároku na osvobození od DPH.

64 Jak správn? uvádí Evropská komise, bylo by v rozporu se zásadou proporcionality, kdyby byl prodávající považován za osobu, která má povinnost uhradit DPH, pouze z toho d?vodu, že identifika?ní ?íslo pro DPH po?izovatele bylo se zp?tným ú?inkem vyškrtnuto z rejst?íku.

65 Na t?etí otázku je tedy t?eba odpov?d?t tak, že osvobození dodání uvnit? Spole?enství od dan? ve smyslu ?l. 138 odst. 1 sm?rnice 2006/112 nelze prodávajícímu odep?ít pouze z toho d?vodu, že správce dan? jiného ?lenského státu vyškrtl z rejst?íku identifika?ní ?íslo pro DPH po?izovatele sice až po dodání zboží, avšak se zp?tným ú?inkem k datu p?ed tímto dodáním.

K nákladům řízení

66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (druhý senát) rozhodl takto:

1) Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány v povodním řízení, nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daní u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil daňovou povinnost nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil poizovatel, a neprijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní úasti na tomto daňovém úniku.

2) Osvobození dodání uvnitř Společenství od daní ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/88, nelze prodávajícímu odepřít pouze z toho důvodu, že správce daní jiného členského státu vyškrtl z rejstříku identifikační číslo pro DPH poizovatele sice až po dodání zboží, avšak se zpětným účinkem k datu před tímto dodáním.

Podpisy.

* Jednací jazyk: maďarština.