

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 22. března 2018(1)

(Věc C-108/17)

UAB Enteco Baltic

proti

Muitinų departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

za přítomnosti

Vilniaus teritorinų muitinų

[žádost o rozhodnutí o předložené otázce podaná Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu, Litva)]

„řízení o žádosti o předložené otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Článek 14 odst. 1 směrnice 2006/112/ES – Článek 138 odst. 1 a čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice 2006/112 – Osvobození od DPH při dovozu, po němž dojde k dodání zboží uvnitř Společenství osvobozenému od daní – Zboží odeslané z jiné země do jiného členského státu, než je členský stát dovozu – Uvedení identifikačního čísla pořizovatele v členském státě určení pro účely DPH – Hmotněprávní formální či věcná podmínka pro vznik nároku na osvobození při dovozu – Dokumenty dokládající odeslání zboží do jiného členského státu – Pojem a podmínky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník – Dobrá víra dovozce – Povinnost osoby povinné k dani o úasti pořizovatele na daňovém podvodu – Akceptace prohlášení dovozce příslušným orgánem – Právní jistota – Případná povinnost příslušného orgánu pomoci osobě povinné k dani při shromažďování informací nezbytných k prokázání splnění podmínek pro vznik nároku na osvobození od daní“

I. Úvod

1. Podstatou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou Soudnímu dvoru předložil Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu, Litva), je výklad čl. 14 odst. 1, čl. 138 odst. 1, jakož i čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty(2), ve znění směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem(3) (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i výklad zásady právní jistoty.

2. Předkládající soud položil sedm předběžných otázek v situaci, kdy společnost UAB Enteco Baltic dovážela z Běloruska do Litvy paliva, která měla být následně dodávána do dalších členských států.

3. Nejpalčivější otázkou, která vyvstala v projednávané věci, je otázka, zda povinnost takového dovozce, jako je společnost Enteco Baltic, sdělit příslušným orgánům členského státu dovozu zákaznicko identifikační číslo přidělené pro účely DPH v členském státě určení zboží, je povinností čistě formální, anebo jde naopak o hmotněprávní věcnou podmínku pro přiznání nároku na osvobození od DPH při dovozu platící od okamžiku, kdy směrnice 2009/69, kterou byla tato povinnost zavedena do směrnice 2006/112, vstoupila v platnost.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH se „dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

5. Článek 20 uvedené směrnice definuje „pořízení zboží uvnitř Společenství“ jako „nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží“.

6. Článek 131 uvedené směrnice stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy [unijního práva], a za podmínky, 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 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř [Unie], prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečně 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.“

8. Článek 143 směrnice 2006/112 byl změněn směrnicí 2009/69, jejíž čl. 2 odst. 1 první pododstavec stanoví lhůtu pro provedení do vnitrostátního práva na 1. leden 2011. Body 3 až 5 odvodňovací směrnice 2009/69 uvádí:

„(3) Dovoz zboží je osvobozen od daně z přidané hodnoty [DPH], pokud po něm následuje dodání nebo umístění tohoto zboží osobou povinnou k dani do jiného členského státu. Podmínky, za nichž je toto osvobození od daně přiznáno, jsou stanoveny členskými státy. Ze zkušeností však vyplývá, že rozdíl v uplatňování využívají obchodníci k tomu, aby se vyhnuli odvodu DPH ze zboží dovezeného za těchto okolností.

(4) Aby se předešlo tomuto využívání, je nezbytné pro určitá plnění upravit na úrovni Společenství soubor minimálních podmínek, za nichž se toto osvobození od daně uplatňuje.

(5) Jelikož z těchto důvodů nemůže být cíle této směrnice, totiž řešení problému úniku v oblasti DPH, uspokojivě dosaženo na úrovni členských států, a proto jej může být lépe dosaženo na úrovni Společenství, může Společenství přijmout opatření v souladu se zásadou subsidiarity stanovenou v článku 5 [ES]. V souladu se zásadou proporcionality stanovenou v uvedeném článku nepřekračuje tato směrnice rámec toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle.“

9. Článek 143 odst. 1 písm. b) a odst. 2 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

d) dovoz zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno z cizího území nebo cizí země do jiného členského státu než do státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, je-li dodání tohoto zboží dovozcem určeným nebo uznaným za osobu povinnou odvést daň podle článku 201 osvobozeno od daně podle článku 138;

[...]

2. Osvobození od daně stanovené v odst. 1 písm. d) se použije v případech, kdy po dovozu zboží následuje dodání zboží osvobozené podle čl. 138 odst. 1 a odst. 2 písm. c), pouze pokud dovozce v okamžiku dovozu poskytl příslušným orgánům členského státu dovozu alespoň tyto informace:

a) své identifikační číslo pro DPH vydané v členském státě dovozu nebo identifikační číslo pro DPH svého daňového zástupce povinného odvést DPH vydané v členském státě dovozu;

b) identifikační číslo pro DPH poskytovatele, jemuž má být zboží dodáno podle čl. 138 odst. 1, vydané v jiném členském státě nebo své vlastní identifikační číslo pro DPH vydané v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, má-li toto zboží být umístěno podle čl. 138 odst. 2 písm. c);

c) podklady dokazující, že dovezené zboží je určeno k přepravě nebo odeslání z členského státu dovozu do jiného členského státu.

Členské státy však mohou stanovit, že podklady uvedené v písmenu c) se příslušným orgánům poskytují pouze na vyžádání.“

10. Článek 157 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH uvádí, že „[?] členské státy mohou osvobodit [...] dodání zboží, které má být propuštěno do režimu uskladnění v jiném než celním skladu“.

11. Článek 167 uvedené směrnice stanoví, že nárok na odpot DPH odvedené na vstupu „vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně“.

B. Litevská právní úprava

12. ?lánek 35 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (litevský zákon o dani z p?idané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„1. Dovážené zboží je osvobozeno od DPH, je-li v okamžiku dovozu známo, že je toto zboží ur?eno k vývozu a bude p?epraveno do jiného ?lenského státu a dodání zboží dovozcem z Litvy do jiného ?lenského státu podle kapitoly VI tohoto zákona podléhá 0% sazb? DPH.

2. Ustanovení tohoto ?lánku se použijí, je-li dovozce zaregistrován pro ú?ely DPH v Litv? a zboží je p?epraveno do jiného ?lenského státu ve lh?t? do jednoho m?síce ode dne uskute?n?í zdanitelného pln?ní ve smyslu ?l. 14 odst. 12 a 13 tohoto zákona. Lh?ta pro p?epravu m?že být prodloužena s ohledem na objektivní okolnosti.

3. Provád?cí pravidla k tomuto ?lánku stanoví celní správa ve spolupráci s úst?edním správcem dan?.

13. Ustanovení ?l. 49 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„sazba DPH 0 % se použije na zboží dodané osob? registrované pro ú?ely DPH v jiném ?lenském stát? vyvážené z tuzemska do jiného ?lenského státu [bez ohledu na to, zda p?epravu provádí dodavatel, kupující ?i k tomu využijí t?etí osobu].“

14. ?lánek 56 zákona o DPH, který se týká „[o]podstatn?nosti použití sazby DPH ve výši 0 %“, stanoví:

„1. [...] Osoba povinná k dani pro ú?ely DPH, která uplat?uje sazbu DPH ve výši 0 % podle ?lánku 49 tohoto zákona, musí mít k dispozici doklady o vývozu zboží z tuzemska, a pokud se sazba DPH ve výši 0 % uplatní na dodání zboží osob? registrované pro ú?ely DPH v jiném ?lenském stát?, doklady o tom, že osoba, které bylo vyvážené zboží dodáno, je osobou povinnou k DPH v jiném ?lenském stát? [...]

[...]

4. Nehled? na ostatní ustanovení tohoto ?lánku je správce dan? oprávn?n požadovat v souladu s Mokes?i? administravimo ?statymas [zákon o správ? daní] další doklady, podle nichž m?že posoudit, zda je uplatn?ní 0% sazby DPH d?vodné. Není-li osoba povinná k dani s to prokázat, že 0% sazba DPH byla ?ádn? uplatn?na na dodávku zboží, jeho nákup v jiném ?lenském stát? ?i na poskytnutí služeb, podléhá dodávka tohoto zboží, jeho nákup v jiném ?lenském stát? ?i poskytnutí služeb podléhá b?žné sazb? DPH, nebo snížené sazb? DPH, platí-li taková sazba pro toto zboží ?i služby.

[...]

5. Nehled? na ostatní ustanovení tohoto ?lánku je správce dan? oprávn?n získat z vlastní iniciativy ?i prost?ednictvím pov??ených donucovacích orgán? další doklady, podle nichž m?že posoudit, zda je uplatn?ní 0% sazby DPH d?vodné. Po získání d?kaz? o tom, že 0% sazba DPH nebyla na dodávku zboží, jeho nákup v jiném ?lenském stát? ?i na poskytnutí služeb, uplatn?na oprávn?n?, podléhá dodávka tohoto zboží, jeho nákup v jiném ?lenském stát? ?i poskytnutí služeb podléhá b?žné sazb? DPH, nebo snížené sazb? DPH, platí-li taková sazba pro toto zboží ?i služby.“

15. Bod 4 „Pravidel pro osvobození od DPH p?i dovozu zboží, které se doveze a dodává do

jiného členského státu Evropské unie“ (dále jen „Pravidla“), schválených rozhodnutím Ředitele celní správy a vedoucího Valstybinis mokesi inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Státní daňová inspekce Ministerstva financí, Litva) (dále jen „inspekce“) ?. 1B-439/VA-71 ze dne 29. dubna 2004, zní takto:

„4. Zboží dovážené do tuzemska je osvobozeno od DPH, jsou-li splněny následující podmínky:

4.1) v okamžiku dovozu je známo, že zboží je určeno k vývozu a bude přepraveno do jiného členského státu;

4.2) dovozce zboží je zaregistrován pro účely DPH v tuzemsku v okamžiku vystavení dovozního celního prohlášení pro účely celní kontroly;

4.3) dodávky zboží z tuzemska do jiného členského státu na základě ustanovení hlavy VI zákona o DPH jsou osvobozeny od daně s tím, že sazba DPH činí 0 %;

4.4) dovozce dodal osobně povinné k dani v jiném členském státě totéž zboží, které dovezl do tuzemska;

4.5) zboží je přepraveno do jiného členského státu ve lhůtě jednoho měsíce ode dne uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu čl. 14 odst. 12 a 13 zákona o DPH nebo v prodloužené lhůtě pro přepravu do jiného členského státu podle ustanovení bodu 5 pravidel.“

16. Bod 7 pravidel uvádí:

„7. Pro účely celní kontroly se společně s celním dovozním prohlášením předkládá kromě jiných dokumentů:

– 7.1) potvrzení dovozce o registraci pro účely DPH a jeho kopie (potvrzení o registraci pro účely DPH se po ověření jeho kopie vrací);

– 7.2) doklady prokazující, že zboží dovážené do tuzemska je určeno k přepravě a bude přepraveno do jiného členského státu (přepravní doklady nebo smlouva).“

17. Rozhodnutím Ředitele celní správy a vedoucího inspekce ?. 1B-773/VA-119 ze dne 28. prosince 2010, které nabylo účinnosti dne 1. ledna 2011, byl do Pravidel doplněn bod 71. Bod 71 stanoví:

„Dovozce neprodleně písemně uvědomí regionální celní orgán o změně místa skladování zboží a změně jeho odběratele (osoba povinná k dani v jiném členském státě a/nebo členském státě, do něhož se dodává zboží uvedené v dokumentech předložených pro účely celní kontroly) a předloží nové doklady uvádějící důvody pro tuto změnu a jejich kopie.“

18. Podle bodu 27.49.1.7 „Podmínek pro použití jednotného správního dokladu“, schválených rozhodnutím Ředitele celní správy ?. 1B-289 ze dne 13. dubna 2004, musí dovozce uvést v okamžiku vystavení dovozního celního prohlášení platný alfabetský kód příslušného členského státu Unie, kam je zboží vyváženo, a osobní identifikaci číslo provozovatele nebo příjemce daného zboží pro účely DPH, které mu přidělily příslušné orgány členského státu Unie, pokud zboží osvobozené od DPH podle článku 35 zákona o DPH nepochází ze Společenství a bylo uvedeno do volného oběhu či dovezeno na tuzemský trh.

III. Skutkové okolnosti sporu v původním řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

19. Enteco Baltic je společnost se sídlem v Litvě. Vyvíjí činnost ve velkoobchodu s palivy.
20. V období od roku 2010 do roku 2012 Enteco Baltic dovážela do Litvy palivo z Běloruska. Toto palivo spadalo do tzv. „celního režimu 42“(4), který umožňuje propustit do volného oběhu zboží osvobozené od DPH při dovozu. V dovozních prohlášeních tato společnost uvedla identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH z jiného členského státu, kterému zamýšlela dodat toto zboží. Zboží skladovala ve skladech podléhajících spotřební dani, které vlastnily jiné litevské podniky.
21. Enteco Baltic prodávala toto palivo společně usazeným v Polsku, na Slovensku a v Maďarsku na základě písemných smluv a jednotlivých objednávek. Tyto smlouvy počítaly s dodávkou „ze závodu“ (ex-works nebo EXW)(5). Enteco Baltic tak měla povinnost předat palivo kupujícím v Litvě, kteří pak odpovídali za jeho další přepravu do členského státu určení.
22. Kupující zasílali Enteco Baltic elektronické objednávky, v nichž uváděli podrobné údaje o prostřednících, kteří měli objednané zboží dovážet, a údaje týkající se skladu s daňovým dozorem v místě určení(6) zboží. Faktury pro účely DPH vystavené společností Enteco Baltic byly obvykle zasílány kupujícím elektronickou poštou.
23. Pro účely přepravy bylo zboží opatřeno elektronickým přepravním dokladem pro zboží podléhající spotřební dani, jakož i nákladním listem CMR(7). Tyto údaje vyplňovali odpovědní pracovníci skladu s daňovým dozorem v místě odeslání a uváděli zejména místo odeslání zboží (tj. odesílající sklad s daňovým dozorem), jeho kupce a místo dodání (tj. přijímající sklad s daňovým dozorem).
24. Po dodání zboží do skladu s daňovým dozorem v místě určení(8) Enteco Baltic obdržela potvrzení e-ROR(9) o dodání a odevzdání elektronického přepravního dokladu. Obvykle také obdržela nákladní listy CMR s potvrzením od skladu s daňovým dozorem v místě určení o převzetí zboží.
25. Enteco Baltic občas prodávala zboží jiným osobám povinným k dani, než jsou osoby, jejichž identifikační čísla pro účely DPH byla uvedena na dovozních prohlášeních. Informace týkající se těchto osob povinných k dani v jiných členských státech, a to včetně jejich identifikačního čísla pro účely DPH, byly předkládány inspekci v měsíčních zprávách o dodávkách zboží do jiných členských států.
26. V roce 2012 Vilniaus teritorinė muitinė (regionální celní správa ve Vilniusu, Litva) (dále jen „celní správa“) provedla důležitou kontrolu dovozních prohlášení za období od 1. dubna 2010 do 31. května 2012 a zjistila nesrovnalosti v identifikačních číslech pro účely DPH. Tato čísla opravila.
27. Inspekce získala v roce 2013 od polského, slovenského a maďarského správce daní informace o možných podvodech při používání „celního režimu 42“. Tyto orgány konkrétně uvedly, že nemohou potvrdit přijetí předemtného paliva pořizovateli a že tito pořizovatelé nepožili DPH za příslušné období.
28. S ohledem na tyto informace provedla inspekce v roce 2013 daňovou kontrolu. Konstatovala, že Enteco Baltic předložila dostatečné důkazy o odeslání zboží ze země a převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele. Podle inspekce nebylo prokázáno, že Enteco Baltic v případě dotčených plnění jednala nedbale či neuvážlivě.
29. Celní správa provedla v letech 2014 a 2015 další kontrolu, která se z hlediska předemtu a období částečně překrývala s kontrolou provedenou inspekcí v roce 2013. Po nové kontrole celní

správa zjistila, že Enteco Baltic nedodala palivo osobám povinným k dani uvedeným v dovozních celních prohlášeních a neprokázala, že palivo bylo přepraveno a právo s ním nakládat jako vlastník bylo převedeno na osoby uvedené ve fakturách pro účely DPH.

30. Enteco Baltic se obrátila na polskou společnost obstarávající hospodářské informace s cílem získat další informace o uvedené přepravě a požádala celní správu, aby se obrátila na polské sklady s daňovým dozorem a získala informace, které uvedená společnost nebyla s to získat. Této žádosti nebylo vyhověno.

31. Dne 25. listopadu 2015 vypracovala celní správa zprávu z inspekce, v níž konstatovala, že společnost Enteco Baltic byla neodvodněná osvobozena od placení DPH z dovozu paliva z Běloruska. Uložila jí povinnost zaplatit částku ve výši 3 220 822 eur z titulu DPH včetně penále a úroků z prodlení.

32. Celní správa potvrdila tento závěr rozhodnutím ze dne 16. března 2016. V tomto rozhodnutí celní správa uvedla, že osvobození od daně při dovozu lze uplatnit pouze v případě, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník přímo na jinou osobou povinnou k DPH v jiném členském státě. V projednávaném případě podle ní toto osvobození od daně nelze společnosti Enteco Baltic přiznat, neboť palivo bylo dodáváno do polských skladů s daňovým dozorem, jejichž identifikační číslo pro účely DPH nebylo uvedeno ve fakturách na DPH.

33. Společnost Enteco Baltic podala proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek k Mokestinų ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky) (dále jen „KDS“). Rozhodnutím ze dne 1. března 2016 vrátila KDS věci celní správě.

34. Jak Enteco Baltic, tak celní správa se odvolaly k předkládajícímu soudu s tím, aby bylo rozhodnutí KDS zrušeno.

35. Před tímto soudem Enteco Baltic a celní správa diskutovaly o důsledcích dodávek paliva osobám povinným k dani z jiných členských států neuvedeným v dovozních prohlášeních. Uvedený soud poukazuje na to, že v měsíčních výkazech o dodávkách zboží do jiných členských států Enteco Baltic poskytla inspekci všechny informace o pořizovateli, včetně jejich identifikačních čísel pro účely DPH, a nesnažila se zastírat jejich totožnost.

36. Předkládající soud má dále pochybnosti o důkazní hodnotě nákladních listů CMR, správních dokladů v elektronické formě e-AD (dále jen „doklad e-AD“(10)), jakož i potvrzení e-ROR.

37. Předkládající soud se rovněž táže na přesnou definici dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH v případě, kdy právo nakládat se zbožím jako vlastník nebylo převáděno přímo na kupujícího, nýbrž na dopravce nebo polské sklady s daňovým dozorem. Uvádí, že Enteco Baltic vychází z judikatury týkající se nároku na odpočet DPH.

38. Předkládající soud si dále klade otázku, zda – jak uvedla KDS – dobrá víra dodavatele je nebo může být dodatečnou podmínkou pro účely osvobození od DPH při dovozu.

39. Tento soud si konečně přeje získat bližší informace o posuzování relevance důkazů pro účely aplikace směrnice o DPH.

40. Za těchto okolností se Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že brání daňové správě

žlenského státu v odepření osvobození od daní podle čl. 143 odst. 1 písm. d) též směrnic pouze z důvodu, že v okamžiku dovozu zboží bylo zamýšleno dodat dané zboží určitému plátc DPH a v dovozním prohlášení bylo proto uvedeno identifikační číslo tohoto plátce pro účely DPH, avšak později bylo předemtné zboží vzhledem ke změně okolností dopraveno jiné osobě povinné k dani (plátc DPH), přičemž příslušnému státnímu orgánu byly poskytnuty veškeré údaje o totožnosti skutečného provozovatele?

2) Lze za takových okolností, jaké jsou dány v projednávané věci, vykládat čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnic o DPH v tom smyslu, že dokumenty, jejichž platnost nebyla zpochybněna (nákladní listy e-AD a potvrzení e-ROR) a které potvrzují přepravu zboží ze skladu s daňovým dozorem na území jednoho žlenského státu do skladu s daňovým dozorem na území jiného žlenského státu, lze považovat za dostatečný důkaz o přepravě zboží do jiného žlenského státu?

3) Je třeba čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnic o DPH vykládat v tom smyslu, že brání daňové správě žlenského státu v odepření osvobození od daní podle tohoto ustanovení, pokud nebylo právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno přímo na provozovatele zboží, nýbrž na jím určené osoby (dopravce či sklady s daňovým dozorem)?

4) Je určitý správní postup v rozporu se zásadou neutrality DPH a zásadou ochrany legitimního očekávání, jestliže se v rámci takového postupu uplatní rozdílné metody výkladu toho, co má být považováno za převod práva nakládat se zbožím jako vlastník a jaké důkazy je třeba předložit k doložení takového převodu, v závislosti na tom, zda se použije článek 167, nebo čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnic o DPH?

5) Vztahuje se zásada dobré víry v souvislosti s výběrem DPH také na právo osob na osvobození od DPH při dovozu [podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnic o DPH] v takových případech, jako je případ, o němž se jedná ve věci v původním řízení, tj. pokud celní správa odepře osobě povinné k dani nárok na osvobození od DPH při dovozu z důvodu, že nebyla splněna podmínka spočívající v následném dodání zboží v rámci Unie (článek 138 směrnic DPH)?

6) Je třeba čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnic o DPH vykládat v tom smyslu, že brání použití správního postupu žlenských států, podle kterého domněnka, že i) na konkrétního smluvního partnera nebylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a ii) daňový poplatník v důl či mohl v důt o možném podvodu na DPH, kterého se dopustil smluvní partner, vychází ze skutečnosti, že daný podnik komunikoval se smluvními partnery elektronicky, a v rámci šetření daňové správy bylo zjištěno, že dotčení smluvní partneři na určené adrese nepodnikali a neodvedli DPH z plnění poskytnutých osobě povinné k dani?

7) Je třeba čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnic o DPH vykládat v tom smyslu, že aťkoli osoba povinná k dani musí doložit nárok na osvobození od daní, neznamená to, že příslušný státní orgán, který rozhoduje o otázce převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, nemá povinnost shromáždit informace, které jsou dostupné pouze orgánům veřejné moci?"

41. K těmto otázkám předložily písemná vyjádření společnost Enteco Baltic, litevská vláda a Evropská komise. Tyto úastnice řízení byly rovněž vyslechnuty na jednání dne 25. ledna 2018.

IV. Analýza

42. Článek 143 odst. 1 písm. d) směrnic o DPH v zásadě osvobozuje od daní dovoz zboží odeslaného ze třetí země do žlenského státu, pokud dovozce zboží po dovozu dodá uvnitř Společenství a toto plnění je osvobozeno od daní podle čl. 138 této směrnic.

43. Ve věci v povodním řízení z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že Enteco Baltic povodn? m?la nárok na osvobození od dan? podle ?l. 143 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH jakožto dovozce paliva pocházejícího z B?loruska do Litvy s tím, že toto palivo bylo ur?eno k dodání zákazník?m v Polsku, na Slovensku a v Ma?arsku a jeho dodání uvnit? Spole?enství bylo osvobozeno od DPH. Období dot?ené ve věci v povodním řízení se týká dovozu paliva od 1. dubna 2010 do 31. kv?tna 2012.

44. Po n?kolika kontrolách u spole?nosti Enteco Baltic, k jejichž dopad?m se ješt? vrátím, litevská celní správa konstatovala, že tato spole?nost nakonec m?la povinnost DPH zaplatit. Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, Enteco Baltic je v podstat? vytýkáno, že p?i dovozu uvedla identifika?ní ?íslo pro DPH, které se neshodovalo s ?íslem skute?ných po?izovatel?, nebo že neprokázala, že dovezené palivo bylo ur?eno k dodání do jiného ?lenského státu.

45. Z ?lánku 143 odst. 2 sm?rnice o DPH totiž vyplývá, že osvobození od dan? podle ?l. 143 odst. 1 písm. d) této sm?rnice platí v p?ípad? dovozu, po n?mž následuje dodání uvnit? Spole?enství, pouze pokud dovozce v okamžiku dovozu poskytl p?íslušným orgán?m ?lenského státu dovozu identifika?ní ?íslo pro účely DPH, které bylo p?id?leno v jiném ?lenském stát? zákazníkovi, jemuž je zboží dodáváno v souladu s ?l. 138 odst. 1 sm?rnice o DPH, a podklady dokazují, že dovezené zboží je ur?eno k přeprav? nebo odeslání z ?lenského státu dovozu do jiného ?lenského státu.

46. S ohledem na zn?ní ?l. 143 odst. 2 sm?rnice o DPH se ?ešení ve věci v povodním řízení m?že na první pohled jevit jako snadné. Bylo by totiž možné, jak navrhuje Komise ve svém písemném vyjád?ení, nepovažovat podmínky uložené tímto ?lánkem za ?ist? formální, nýbrž za v?cné požadavky pro účely osvobození od DPH p?i dovozu. Z toho vyplývá, že nespln?ní jedné z t?chto podmínek bude mít za následek odep?ení osvobození od dan? nebo, jako je tomu ve věci v povodním řízení u Enteco Baltic, povede k tomu, že bude po dovozci požadováno zaplacení DPH.

47. P?ístup, který navrhuje Komise ve svém písemném vyjád?ení, však podle mého názoru pomíjí nejen pon?kud zvláštní okolnosti věci v povodním řízení, ale i zásadn?jší problém spo?ívající ve skloubení požadavk? stanovených v ?l. 143 odst. 2 sm?rnice o DPH s podmínkami pro osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan? na základ? ?l. 138 odst. 1 této sm?rnice, zejména pokud jde o povinnost dovozce uvést v okamžiku dovozu identifika?ní ?íslo pro účely DPH po?izovatele, jemuž má být zboží dodáno. Komise ostatn? sama své stanovisko na jednání před Soudním dvorem zná?n? upravila(11).

48. Sedm otázek položených předkládajícím soudem se týká povahy, rozsahu a spln?ní obou výše uvedených požadavk? stanovených v ?l. 143 odst. 2 sm?rnice o DPH za skutkových okolností daných ve věci v povodním řízení, a to zejména t?ch, které souvisejí s d?kazy o p?evodu práva nakládat s palivem jako vlastník a jednáním litevských da?ových a celních orgán?.

49. S p?ihlédnutím k t?mto skutkovým okolnostem se tedy budu zabývat nejprve první p?edb?žnou otázkou, která se týká uvedení identifika?ního ?ísla dovozce a zákazníka pro účely DPH ve smyslu ?l. 143 odst. 2 písm. b) sm?rnice o DPH (A). Poté bude analyzováno šest ostatních otázek předkládajícího soudu, které se týkají ?l. 143 odst. 2 písm. c) sm?rnice o DPH, tj. d?kazu o tom, že dovezené zboží je ur?eno k dodání do jiného ?lenského státu, než je ?lenský stát dovozu (B).

A. K požadavku uvést identifika?ní ?íslo dovozce a zákazníka pro účely DPH ve smyslu ?l. 143 odst. 2 písm. b) sm?rnice o DPH (první p?edb?žná otázka)

50. Jak jsem již zd?raznil, osvobození od DPH na dovozu podle ?l. 143 odst. 1 písm. d)

směrnice o DPH závisí na tom, zda po něm následuje dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně podle čl. 138 této směrnice.

51. Článek 138 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Evropské unie, prodávajícím nebo pořízovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k DPH dani, které jednají jako takové v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

52. Podle ustálené judikatury platí, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, jsou-li splněny tři podmínky, tj. zaprvé jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořízovatele, zadruhé jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a zatímco opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání(12).

53. Tyto tři podmínky jsou tedy hmotněprávními věcnými podmínkami, které musí být splněny, aby dodavatel získal nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

54. Jak již Soudní dvůr rozhodl, tyto podmínky jsou taxativně vyjmenované v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH(13). Nezahrnují tedy povinnost dodavatele uvést identifikační číslo pořízovatele pro účely DPH, které mu přidělil členský stát místa určení.

55. Bez ohledu na významnou roli, kterou má identifikační číslo přidělované pro účely DPH osobám povinným k dani v žádném fungování systému DPH(14), Soudní dvůr konstatoval, že povinnost uvést identifikační číslo pořízovatele dodaného zboží pro účely DPH uložená vnitrostátním právem dodavateli, představuje formální podmínku, jejíž nesplnění nemůže bez ohledu na nesplnění věcných podmínek pro dodání uvnitř Společenství v zásadě zpochybnit nárok tohoto dodavatele na osvobození tohoto plnění od DPH(15).

56. Soudní dvůr tento závěr doplnil o dvě výjimky v případech, kdy může mít nedodržení formálního požadavku za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH.

57. Zaprvé se jedná o situaci, kdy se osoba povinná k dani podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému DPH, a kdy tedy tato osoba povinná k dani nejednala v dobré víře a neprijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby bylo zajištěno, že plnění, které uskutečňuje, nepovede k její účasti na takovém daňovém podvodu(16).

58. Zadruhé může nesplnění formálního požadavku vést k odepření nároku na osvobození od DPH, pokud nesplnění tohoto požadavku vede k nemožnosti předložit rozhodující důkaz o splnění věcných požadavků(17).

59. Ve věci v povodním řízení z informací poskytnutých předkládajícím soudem a z vysvětlení poskytnutých na jednání litevskou vládou vyplývá, že daňový orgán, tj. inspekce, která měla při kontrole v roce 2013 za úkol zjistit, zda byly splněny příslušné podmínky týkající se *dodání uvnitř Společenství*, konstatovala, že společnost Enteco Baltic předložila dostatečné důkazy dokládající odeslání zboží z Litvy a převod práva nakládat s ním jako vlastník na pořízovatele, a nebylo prokázáno, že Enteco Baltic jednala při uskutečňování dotčených plnění nedbale či neuvážlivě.

60. S ohledem na toto konstatování o splnění podmínek stanovených v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, které je třeba vzít na vědomí, proto chyby, kterých se dopustila Enteco Baltic při uvádění identifikačního čísla pořízovatele/pořízovatel v členském státě určení paliva, nebránily, podle informací poskytnutých Soudnímu dvoru, inspekci v tom, aby konstatovala, že hmotněprávní

v?cné podmínky pro dodání zboží uvnit? Spole?enství byly spln?ny.

61. V této fázi jde tedy o to ur?it, zda orgány ?lenského státu mohou i p?esto podmínit nárok na osvobození od dan? p?i dovozu zboží, které bylo dodáno, tj. p?i pln?ní, které p?edchází dodání uvnit? Spole?enství, tím, že dovozce uvede v okamžiku dovozu identifika?ní ?íslo po?izovatele – tj. p?íjemce pln?ní uvnit? Spole?enství – pro účely DPH.

62. Jak je z?ejmé z informací poskytnutých litevskou vládou, takový požadavek uložený dovozci podle vnitrostátního práva platí od roku 2004.

63. Podle mého mín?ní p?itom musí být takový požadavek až do zm?ny sm?rnice 2006/112 sm?rnici 2009/69, který ?l. 143 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH neukládal, považován za formální požadavek ve smyslu judikatury citované v bod? 55 tohoto stanoviska. Nemohl proto sám o sob? zakládat platný d?vod pro odmítnutí osvobození následného dodání zboží v jiném ?lenském stát? bez ohledu na to, zda byly porušeny v?cné podmínky stanovené v ?l. 143 odst. 1 písm. d) a ?l. 138 odst. 1 sm?rnice o DPH.

64. Zm?nil se tento formální požadavek na v?cný pro účely osvobození od dan? p?i dovozu, když byl sm?rnici 2009/69 s účinností od 25. ?ervence 2009 zaveden do sm?rnice 2006/112 ?l. 143 odst. 2 písm. b)?

65. Nejsem toho názoru.

66. Je pravda, že zn?ní ?l. 143 odst. 2 sm?rnice o DPH by mohlo vyvolávat dojem, že všechny t?i kategorie údaj? uvedené v n?m pod písmeny a) až c) p?edstavují požadavky, jejichž spln?ní je podmínkou pro vznik nároku na osvobození od dan? p?i dovozu zakotveného ?l. 143 odst. 1 písm. d) této sm?rnice.

67. Nicmén? znovu opakuji, že je nepochybné, že, zboží podle ?l. 143 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH není dováženo za účelem jeho spot?eby v ?lenském stát? dovozu, nýbrž v jiném ?lenském stát?, p?i?emž osvobození této spot?eby od dan? zcela závisí na tom, zda je od dan? osvobozeno i dodání zboží uvnit? Spole?enství podle ?l. 138 sm?rnice o DPH. Sám ?lánek 143 odst. 2 písm. b) sm?rnice o DPH na n?kolika místech rovnž zmí?uje ?lánek 138 této sm?rnice.

68. Z toho podle mého názoru vyplývá, že hmotn?právní v?cné podmínky pro vznik nároku na osvobození od dan? p?i dovozu zcela závisí na podmínkách stanovených v ?l. 138 sm?rnice o DPH, pokud jde o osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan? na výstupu.

69. Unijní normotv?rce nezm?nil hmotn?právní v?cné podmínky pro dodání uvnit? Spole?enství v ?l. 138 sm?rnice o DPH, které v této fázi, jak jsem již zd?raznil, nezahrnují povinnost dodavatele uvést identifika?ní ?íslo po?izovatele v ?lenském stát? ur?ení pro účely DPH, takže rozhodn? nem?l v úmyslu podmínit vznik nároku na osvobození od dan? p?i dovozu spln?ním takového požadavku.

70. Pokud by tomu tak bylo, dovozci a dodavatelé zboží dodávaného v Unii by nem?li nárok na osvobození od DPH p?i dovozu, a?koli spl?ují všechny hmotn?právní v?cné podmínky pro osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství, na n?mž zcela závisí osvobození dovozu na vstupu.

71. Navzdory legitimnímu cíli spočívajícímu v boji proti daňovým podvodům, který vedl k přijetí směrnice 2009/69, nemám za to, že unijní normotvůrce měl v úmyslu postavit osobám povinným k dani do cesty takové překážky a vytvořit takto nekoherentní systém. Pro dotčené osoby povinné k dani by byla tato situace neslučitelná s požadavkem na správnou a jednoduchou aplikaci osvobození od daně požadovanou článkem 131 směrnice o DPH(18).

72. Na jednání před Soudním dvorem ostatně Komise upřesnila, že nejde ani tak o to znát konkrétní identifikační číslo poizovatele pro účely DPH, jako mít možnost jej tím či oním způsobem zjistit. Podle všeho tedy připustila, a to relativně v rozporu s obsahem jejího písemného vyjádření, že povinnost dovozce uvést v okamžiku dovozu identifikační číslo poizovatele pro účely DPH podle čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH je i nadále pouze formální povinností.

73. Její nesplnění tudíž podle mého názoru nevede ke ztrátě nároku na osvobození od DPH, ale může být nanejvýš sankcionováno pokutou v souladu s ustanoveními vnitrostátního práva.

74. Pro tento závěr podle mého názoru stačí i konkrétní skutečnosti specifické pro věc v původním řízení.

75. V tomto ohledu je třeba uvést, že Enteco Baltic neopomenula v okamžiku dovozu informovat příslušné orgány o identifikačním čísle poizovatele pro účely DPH. Podle údajů poskytnutých předkládajícím soudem se však jeví, že původně uvedené číslo neodpovídalo číslu skutečného nabyvatele.

76. Jak vyplývá z bodu 71 Pravidel přijatých Radou celní správy a vedoucím inspekce, dovozce musí neprodleně a písemnou formou informovat celní správu, pokud dojde u osoby povinné k dani v jiném členském státě a/nebo členském státě, do něhož se zboží dodává, ke změně v údajích uvedených v dokumentech předložených při celní kontrole, a uvést nové informace včetně důvodů pro změnu a přiložit kopie dokladů.

77. Tento požadavek stanovený pro dovozce v litevských právních předpisech, podle něhož musí dovozce informovat celní orgány o změně totožnosti kupujícího, jemuž je zboží určeno, podle mého názoru nasvědčuje tomu, že litevské orgány mají za to, že nedostatky či chyby v identifikačním čísle poizovatele pro účely DPH v okamžiku dovozu samy o sobě nestačí k pozdějšímu zpochybnění nároku na osvobození od daně při dovozu. Nemělo by totiž smysl požadovat, aby dovozce uvedl změny týkající se nabyvatele, pokud by taková změna s sebou automaticky nesla odepření nároku na osvobození od daně při dovozu. Automatický zánik nároku na osvobození od daně při dovozu z důvodu změny v totožnosti poizovatele zboží dodaného do členského státu určení pro účely DPH by vedl dovozce také k tomu, aby vnitrostátním orgánům neoznámovali takové změny ze strachu, že ztratí nárok na osvobození od daně při dovozu.

78. Podle těchto pravidel nebo přinejmenším v duchu pojmání oznámení identifikačního čísla poizovatele pro účely DPH jako čistě formálního požadavku celní správa podle všeho při první kontrole provedené v roce 2012 u dovozu dotčených ve věci v původním řízení podle konstatování předkládajícího soudu sama opravila chyby v lišících se číslech, které Enteco Baltic uvedla ve svých dovozních prohlášeních. Podle předkládajícího soudu tato společnost inspekci rovněž informovala o změnách v totožnosti kupujících.

79. Mám tedy za to, že uvedení identifikačního čísla poizovatele pro účely DPH v okamžiku dovozu, které se z důvodu změny okolností zcela či zčásti neshoduje s číslem skutečného nabyvatele, nemůže vést k odepření nároku na osvobození od daně při dovozu v obou případech zmíněných v bodech 56 až 58 tohoto stanoviska, které Soudní dvůr uznal jako případy nedodržení formálního požadavku v rámci osvobození dodání zboží uvnitř

Společenství od daní podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

80. Za těchto podmínek jsem toho názoru, že na první otázku předkládajícího soudu je třeba odpovědět tak, že čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že s ohledem na okolnosti ve věci v původním řízení brání příslušným orgánům členského státu odepsat osvobození od daní upravené v čl. 143 odst. 1 písm. d) též směrnice pouze z důvodu, že se v okamžiku dovozu zboží požívalo s tím, že zboží bude dodáno osobou povinné k dani v jiném členském státě, což vysvětluje, že identifikační číslo této osoby pro účely DPH bylo uvedeno v dovozním prohlášení, avšak později bylo předemtné zboží vzhledem ke změně okolností dodáno jiné osobě povinné k dani (rovněž plátcí DPH), přičemž příslušnému orgánu prvního členského státu byly poskytnuty veškeré údaje o totožnosti skutečného poizovatele.

B. K požadavku předložit doklad o tom, že dovezené zboží je určeno k přepravě nebo odeslání z členského státu dovozu do jiného členského státu v souladu s čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH (druhá až sedmá předložná otázka)

81. Druhá až sedmá otázka předkládajícího soudu se týká výkladu čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH a splnění požadavku podle čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, podle kterého musí být v okamžiku dovozu předloženy „podklady dokazující, že dovezené zboží je určeno k přepravě nebo odeslání z členského státu dovozu do jiného členského státu“, zejména ve spojení s výkladem čl. 138 odst. 1 a čl. 14 odst. 1 též směrnice, jakož i zásady právní jistoty.

82. Než přistoupím k posouzení těchto otázek, je třeba poznamenat, že důkaz, který musí dovozce předložit v souladu s čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, se pojí k účelu dovozu do Unie, tj. zda je dané plnění určeno k dalšímu dodání uvnitř Společenství v souladu s čl. 138 odst. 1 této směrnice.

83. Dvozce proto musí prokázat, že v okamžiku dovozu hodlá splnit hmotněprávní vnitřní podmínky pro přiznání nároku na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daní stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

84. Jak jsem již uvedl v bodě 52 tohoto stanoviska, tento právek stanoví tři podmínky pro přiznání nároku na osvobození od DPH při dodání zboží uvnitř Společenství. Připomínám, že jde zaprvé o to prokázat, že právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na poizovatele, zadruhé že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a zatímco že v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy totéž zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání.

85. Tyto podmínky v podstatě splývají s tím, co musí dovozce splnit v rámci čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH, přičemž v posledně uvedeném případě musí dovozce prokázat, že „v okamžiku dovozu“ je zboží dovážené do Unie „určeno“ k dodání uvnitř Společenství.

86. Jak správně pochopil předkládající soud, v rámci čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH musí dovozce prokázat v okamžiku dovozu, že právo nakládat s dováženým zbožím jako vlastník bylo převedeno na poizovatele a totéž zboží je určeno k přepravě nebo odeslání do jiného členského státu, tj. že má fyzicky opustit území členského státu dovozu.

87. Zatímco zatímco až sedmá předložná otázka položená předkládajícím soudem se týká práva nakládat s dovezeným zbožím jako vlastník převážného na poizovatele, druhá otázka se s ohledem na okolnosti věci v původním řízení a zejména jednání společnosti Enteco Baltic a litevských orgánů týká důkazů umožňujících prokázat, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží určeno k odeslání nebo k přepravě do jiného členského státu. Tímto dvěma body se budu

v?novat jednomu po druhém.

1. K právu nakládat s dovezeným zbožím jako vlastník, které má být p?evedeno na nabyvatele (t?etí až sedmá otázka)

88. Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, zda právo nakládat se zbožím jako vlastník, které má být p?evedeno na po?izovatele, m?že být uznáno, a?koli toto právo nem?lo být p?evedeno p?ímo na nabyvatele, nýbrž na subjekty, které nabyvatel ur?il, tj. na p?epravní spole?nosti nebo sklady s da?ovým dozorem.

89. Tato otázka se podle mého názoru týká obsahu autonomního a jednotného pojmu(19) „dodání zboží“ ve smyslu ?l. 14 odst. 1 sm?rnice o DPH, který uvádí, že „dodáním zboží“ se rozumí p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

90. Podle judikatury Soudního dvora tento pojem neodkazuje na p?evod vlastnictví ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý p?evod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé stran? oprávn?ní k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako by s ním nakládal vlastník toho majetku(20).

91. Z toho vyplývá, že pln?ní lze kvalifikovat jako „dodání zboží“ ve smyslu ?l. 14 odst. 1 sm?rnice 2006/112, pokud tímto pln?ním osoba povinná k dani p?evede hmotný majetek oprav?ující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem, p?i?emž v tomto ohledu nehraje žádnou roli zp?sob nabytí vlastnického práva k tomuto zboží(21).

92. Pro ú?ely jednotnosti pojmu „dodání zboží“ a jeho definice ve sm?rnici o DPH je t?eba s ohledem na zn?ní ?tvrté otázky a za ú?elem rozptýlení veškerých pochybností na stran? p?edkládajícího soudu nutné uvést, že p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník se uplatní rovn?ž v kontextu výkladu ?l. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 sm?rnice o DPH, který upravuje osvobození dovozu zboží do Unie, po n?mž následuje dodání uvnit? Spole?enství osvobozené od dan?(22). P?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník je totiž inherentní každému dodání zboží(23).

93. Jak Soudní dv?r rozhodl, pojem „dodání zboží“ je objektivní a platí bez ohledu na ú?el a výsledky doty?ných pln?ní, aniž je t?eba zjiš?ovat úmysl osoby povinné k dani(24). Toto konstatování platí podle mého názoru rovn?ž p?i výkladu ?l. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 sm?rnice o DPH, což znamená, že je t?eba s ohledem na objektivní d?kazy ov?it, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží „ur?eno“ k pozd?jšímu dodání uvnit? Spole?enství, a není t?eba zkoumat konkrétní zám?r dovozce v tomto okamžiku.

94. V rámci aplikace ?lánku 267 SFEU je dále v?cí vnitrostátního soudu, aby posoudil p?ípad od p?ípadu v závislosti na skutkových okolnostech sporu, který mu je p?edložen, zda došlo k p?evodu práva nakládat s dot?eným zbožím jako vlastník(25).

95. V tomto ohledu se proto musím vrátit ke zn?ní t?etí otázky p?edkládajícího soudu. Ten totiž uvádí, že právo nakládat s palivem bylo p?evedeno nikoli p?ímo na kupující uvedené spole?ností Enteco Baltic v dovozních prohlášeních, nýbrž na p?epravní spole?nosti a sklady s da?ovým dozorem.

96. Pokud tomu tak skute?n? bylo, tyto subjekty by m?ly být považovány za skute?né po?izovatele paliva dováženého Enteco Baltic, jak navrhuje Komise. Jelikož se však tyto p?epravní spole?nosti a sklady s da?ovým dozorem nacházejí na území Litvy, osvobození od DPH p?i dovozu nelze podle mého názoru spole?ností Enteco Baltic p?iznat, nebo? po tomto

pln?ní nenásledovalo dodání zboží uvnit? Spole?enství, nýbrž v tuzemsku.

97. Pokud však p?epravní spole?nosti ani sklady s da?ovým dozorem, a? jsou usazeny v Litv?, nebo v n?kterém z ostatních t?í ?lenských stát? zmín?ných p?edkládajícím soudem, ne získaly právo nakládat s palivem jako vlastníci, tj. pokud šlo pouze o zprost?edkovatele p?epravy a skladování, kte?í nejednají vlastním jménem, aby po?izovatel uvedený v prohlášeních Enteco Baltic v okamžiku dovozu paliva mohl s tímto nakládat, mohlo by být osvobození od dan? podle mého názoru spole?nosti Enteco Baltic p?iznáno za p?edpokladu, že budou spln?ny ostatní hmotn?právní v?cné podmínky pro vznik nároku na osvobození od DPH.

98. P?edkládající soud proto musí s ohledem na všechny okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení ov??it, o který z t?chto dvou p?ípad? jde.

99. Dodávám p?itom, že k okolnostem, které musí p?edkládající soud zohlednit ve v?ci v p?vodním ?ízení, pat?í zejména jednání spole?nosti Enteco Baltic a litevských orgán? popsané v páté až sedmé otázce položené uvedeným soudem.

100. Stran jednání spole?nosti Enteco Baltic je t?eba p?ipomenout, že není v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré ví?e a p?ijal všechna opat?ení, která po n?m mohou být rozumn? požadována k zajišt?ní toho, aby pln?ní, které uskute??uje, nevedlo k jeho ú?asti na da?ovém podvodu(26). V p?ípad?, že doty?ná osoba povinná k dani v?d?la nebo m?la v?d?t, že pln?ní, které uskute?nila, bylo sou?ástí da?ového podvodu, jehož se dopustil po?izovatel, a že nep?ijala veškerá opat?ení, která po ní mohla být rozumn? požadována k zabrán?ní tomuto da?ovému podvodu, musel by být odmítnut její nárok na osvobození od DPH(27).

101. P?edkládajícímu soudu p?ísluší, aby provedl celkové posouzení všech skute?ností a skutkových okolností p?vodní v?ci a rozhodl, zda spole?nost Enteco Baltic jednala v dobré ví?e a p?ijala veškerá opat?ení, která lze po ní rozumn? požadovat k zajišt?ní toho, aby pln?ní, které uskute?nila, nevedlo k její ú?asti na da?ovém podvodu(28).

102. V tomto ohledu není okolnost uvedená p?edkládajícím soudem v šesté p?edbžné otázce, podle níž Enteco Baltic komunikovala se svými zákazníky elektronicky, zejména pokud jde o zasílání smluvních dokument?, d?kazem o absenci dobré víry dovozce ?i jeho nedbalosti, zejména pokud jde o opat?ení, která lze rozumn? o?ekávat od takového subjektu, aby se zabránilo tomu, že se bude podílet na da?ovém podvodu.

103. Nevylučuji nicmén?, že dovozce, který v okamžiku dovozu doty?ného zboží *opomene* oznámit p?íslušným vnitrostátním orgán?m informace uvedené v ?l. 143 odst. 2 sm?rnice o DPH, m?že na stran? t?chto orgán? vyvolat vzhledem k tomu, k jakému ú?elu bylo toto ustanovení do této sm?rnice dopln?no, domn?nku, že v?d?l nebo m?l v?d?t, že se podílí na da?ovém podvodu.

104. Mám však za to, že takovou domn?nku m?že dovozce vyvrátit všemi d?kazními prost?edky p?ípustnými podle vnitrostátního práva.

105. Na základ? informací poskytnutých p?edkládajícím soudem se v?c v p?vodním ?ízení vyzna?uje tím, že v ní nedošlo k opomenutí ze strany Enteco Baltic poskytnout informace podle ?l. 143 odst. 2 sm?rnice o DPH, nýbrž k tomu, že celní a da?ové orgány posoudily informace poskytnuté tímto subjektem odlišn? za okolností, kdy tato spole?nost s uvedenými orgány v dobré ví?e spolupracovala.

106. Skute?nosti uvedené p?edkládajícím soudem a zn?ní jeho páté otázky co? m? vede k posouzení jednání vnitrostátních orgán? totiž siln? nazna?ují, že celní správa b?hem kontroly

provedené v letech 2014 a 2015 nepotvrdila výsledky kontroly, kterou v roce 2013 provedla inspekce a která se týkala splnění podmínek, za nichž je dodání zboží dodáním uvnitř Společenství osvobozeným od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

107. Vysvětlení poskytnuté litevskou vládou na jednání před Soudním dvorem, podle něhož oba tyto orgány provádí kontroly, jejichž rozsah je odlišný celní orgán ověřuje dodržování podmínek stanovených v čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH, zatímco daňový orgán kontroluje splnění podmínek stanovených v čl. 138 této směrnice mne nepřesvědčilo. Jak jsem již řekl, osvobození od daně při dovozu na základě čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je zcela závislé na splnění podmínek pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, které následuje po tomto dovozu v souladu s čl. 138 odst. 1 uvedené směrnice. Kontroly vnitrostátních orgánů se tedy alespoň částečně překrývají. Předkládající soud kromě toho v paté otázce uvádí, že celní orgán (celní správa) vycházela pro účely odepření nároku na osvobození od DPH při dovozu z toho, že podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, tj. podmínky podle čl. 138 směrnice o DPH, které inspekce kontrolovala v roce 2013, nejsou splněny.

108. Za těchto okolností je podle mého třeba připomenout závěry Soudního dvora stran jednání vnitrostátních orgánů při osvobozování dodávek zboží uvnitř Společenství od daně zakotvené v rozsudku ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 50) a ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, bod 75). Soudní dvůr v nich totiž rozhodl, že zásada právní jistoty brání tomu, aby členský stát, který nejprve akceptoval dokumenty předložené dodavatelem či prodávajícím jako důkazy o nároku na osvobození od daně, mohl tohoto dodavatele či prodávajícího nutit uhradit DPH za toto plnění z důvodu podvodu kupujícího, o němž uvedený dodavatel či prodávající nevěděl či nemohl vědět.

109. Předkládající soud tedy bude muset dále rozhodnout, zda taková situace nastala ve věci v původním řízení.

110. Pro všechny případy dodávám, že členský stát nemůže pro účely odepření nároku na osvobození od DPH osobit povinné k dani, která jednala v dobré víře a ve vztahu k níž nic nenavzdáváje tomu, že věděla či měla vědět o tom, že se účastnila podvodu poukazovat na nedostatečnou spolupráci a koordinaci v činnosti vlastních vnitrostátních orgánů. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že dvě zprávy Evropského ústředního dvora vypracované v letech 2011 a 2015 na základě auditů provedených v několika členských státech(29), na něž Komise poukázala ve svých písemných vyjádřeních, dokládají, že „celní a daňové kontroly neprobíhají účinně“ a „zásahy dvou různých orgánů (celního a daňového) do procesu osvobozování od DPH mají [tuto] účinnost, jelikož tyto orgány spolu nekomunikují o dovozech [v celním režimu 42]“(30). Vzhledem k důkazům a skutečnostem uvedeným předkládajícím soudem podle mého názoru vč v původním řízení ilustruje problémy v komunikaci mezi celními a daňovými orgány téhož členského státu popsané ve zprávách Evropského ústředního dvora.

111. Na druhé straně pokud jde o sedmou otázku předkládajícího soudu týkající se případné povinnosti litevských orgánů shromažďovat informace od podniků z jiných členských států pro účely prokázání původu práva nakládat se zbožím dodaným společností Enteco Baltic jako vlastník v souladu s judikaturou je třeba připomenout, že je na hospodářském subjektu, který se dovolává osvobození od DPH, prokázat, že hmotněprávní věcné podmínky pro vznik nároku na takové osvobození byly splněny(31). Tato judikatura se podle mého názoru použije obdobně na dovozce ve smyslu čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

112. Pokud jde o úlohu vnitrostátních orgánů, Soudní dvůr již v podstatě konstatoval, že akty přijaté na úrovni Unie, které zavedly systém výměny informací mezi daňovými orgány členských států(32), nebyly zavedeny s cílem nahradit povinnost osoby povinné k dani prokázat, že jde o plnění uskutečněné uvnitř Společenství, v případech, kdy osoba povinná k dani není s to

poskytnout za tímto účelem nezbytné důkazy(33).

113. Tyto akty proto nezakládají osobu povinnou k dani specifické právo(34), které by jí umožnilo přinutit příslušný orgán k tomu, aby využíval mechanismus pro výměnu informací, který tyto akty zavedly.

114. A *fortiori* mám za to, že unijní právo v oblasti výměny informací a administrativní spolupráce mezi členskými státy v oblasti DPH nevyžaduje od vnitrostátních správních orgánů, aby získávaly na žádost osoby povinné k dani informace od podniků v jiných členských státech, pokud tato osoba povinná k dani není s to sama předložit důkazy o tom, že právo nakládat jako vlastník s dovezeným a dodaným zbožím bylo převedeno na pořizovatele, a obecněji o tom, že je dovoz při dodání zboží, které osoba povinná k dani uskutečňuje, osvobozen od DPH.

115. Navrhuji proto odpověď na třetí až sedmou předběžnou otázku takto:

– Článek 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje příslušným orgánům členského státu odepřít nárok na osvobození od DPH při dovozu, pokud právo nakládat s dovezeným a dodaným zbožím jako vlastník nebylo převedeno přímo na pořizovatele, za předpokladu, že toto právo bylo skutečně převedeno na tuto osobu povinnou k dani, a nikoliv na jiné osoby, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu;

– zásada právní jistoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby celní orgán členského státu neuznal nárok na osvobození od DPH při dovozu ve vztahu k osobou povinnou k dani, která jednala v dobré víře a prokazatelně nevěděla, že se podílí na daňovém podvodu, z důvodu, že jedna z věcných podmínek pro osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH po dovozu, není splněna, ačkoli příslušný orgán téhož členského státu již dříve při kontrole dokladů a dokumentů poskytnutých touto osobou povinnou k dani konstatoval, že tato podmínka byla splněna. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda skutkové okolnosti ve věci v povodním řízení umožňují konstatovat, že všechny tyto okolnosti a podmínky byly splněny, přičemž je zřejmé, že pouhou skutečností, že osoba povinná k dani používá elektronické prostředky pro komunikaci se svým smluvním partnerem, nelze považovat za nedbalost při jednání v rozporu s dobrou vírou.

– Článek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která hodlá využít osvobození od DPH při dovozu, musí prokázat, že byly splněny hmotněprávní věcné podmínky pro toto osvobození, přičemž tato osoba povinná k dani nemůže požadovat, aby si příslušné orgány členského státu dovozu při posuzování převodu práva nakládat s dodaným zbožím jako vlastník na nabyvatele, opatřily informace od jiných osob povinných k dani, k nimž mají přístup pouze orgány veřejné moci.

2. K důkazům o tom, že dovážené zboží bylo v okamžiku dovozu určeno k odeslání nebo přepravě do jiného členského státu (druhá otázka)

116. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je důkazní hodnota určitých dokumentů, jako jsou doklady e-AD a potvrzení e-ROR o přepravě paliva ze skladu s daňovým dozorem nacházejícího se v členském státě dovozu (Litva) do skladu s daňovým dozorem nacházejícím se v členském státě určení (ve věci v povodním řízení podle všeho Polsko).

117. Ani ?lánek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 písm. c) sm?rnice o DPH ani její ?lánek 138 neuvádí, jaké d?kazy musí osoby povinné k dani p?edložit, aby jim vznikl nárok na osvobození od DPH. Z toho vyplývá, že v souladu s ?lánkem 131 sm?rnice o DPH tato otázka spadá do pravomoci ?lenských stát?, p?i?emž musí být respektovány obecné právní zásady, které jsou sou?ástí unijního právního řádu, jako je zásada právní jistoty a zásada proporcionality(35).

118. Pokud jde zaprvé o výklad ?lánku 143 sm?rnice o DPH, jak uvedl p?edkládající soud a jak tvrdila Komise, potvrzení e-ROR jsou elektronické dokumenty specifické pro zboží podléhající spot?ební dani, které se vystavují po odeslání nebo p?epřev? zboží a potvrzují uskute?n?ní t?chto pln?ní.

119. Aby byl spln?n požadavek stanovený v ?l. 143 odst. 2 písm. c) sm?rnice o DPH, je tedy t?eba, aby dovozce prokázal „v okamžiku dovozu“, že dovezené zboží je ur?eno k odeslání nebo p?epřev? do jiného ?lenského státu.

120. Potvrzení e-ROR tedy nemohou podle mého názoru sloužit jako dostate?ný d?kaz o tom, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží ur?eno k dodání uvnit? Spole?enství.

121. Jak uvádí i Komise ve svém písemném vyjád?ení, obchodní doklady, jako nap?. nákladní listy CMR, které jsou vystaveny p?ed odesláním ?i p?epřev? do ?lenského státu ur?ení, naopak objektivn? prokazují k okamžiku dovozu úmysl odeslat ?i p?epřevít dovezené zboží do jiného ?lenského státu.

122. Co se tý?e doklad? e-AD upravených ve sm?rnici 2008/118 a na?ízení ?. 684/2009, tyto doklady musí být p?iloženy ke zboží v režimu s podmín?ným osvobozením od spot?ební dan?. V souladu s ?l. 21 odst. 2 sm?rnice 2008/118 a ?l. 3 na?ízení ?. 684/2009 musí odesílatel p?edložit p?íslušným orgán?m ?lenského státu odeslání návrh elektronického správního dokladu nejd?íve sedm dní p?ed datem odeslání dot?eného zboží uvedeného v tomto dokumentu. Taková formalita umož?uje uvedeným orgán?m ov?it platnost údaj? uvedených v dokumentu, které mohou podle tabulky 1 na?ízení ?. 684/2009 obsahovat informace o odesílaném zboží, hospodá?ském subjektu místa odeslání, jakož i hospodá?ském subjektu místa ur?ení zboží. Je proto zcela myslitelné, že v okamžiku dovozu zboží ze t?etí zem? dovozce nebo osoba jednající jeho jménem p?edá návrh dokladu e-AD k potvrzení p?íslušným orgán?m ?lenského státu, do n?hož bude p?epřev?eno zboží v režimu s podmín?ným osvobozením od spot?ební dan?.

123. Ve v?ci v p?vodním ?ízení nejsou z informací, které byly poskytnuty Soudnímu dvoru, známy okolnosti, za nichž lze r?zné doklady e-AD p?edat p?íslušným litevským orgán?m, ani není znám obsah t?chto doklad? (?i jejich návrh?) ?i zp?sob jejich zpracování vnitrostátními orgány.

124. To však podle mého názoru nem?ní nic na tom, že doklad e-AD m?že být dokladem o tom, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží ur?eno k odeslání do jiného ?lenského státu ve smyslu ?l. 143 odst. 2 písm. c) sm?rnice o DPH.

125. P?edkládajícímu soudu p?ísluší ov?it, zda v okamžiku dovozu m?ly vnitrostátní orgány k dispozici návrhy doklad? e-AD a byly dostate?n? informovány, p?i?emž dohlédne na zp?sob, jakým tyto orgány zpracovávaly uvedené dokumenty.

126. Zadruhé, pokud jde o skute?né odeslání nebo p?epřev? zboží, které je p?edm?tem dodání uvnit? Spole?enství, což je podmínka, na jejímž spln?ní závisí podle ?lánku 138 sm?rnice o DPH osvobození od dan? p?i dovozu podle ?l. 143 odst. 1 písm. d) uvedené sm?rnice, mám za to, že potvrzení e-ROR vystavené skladem s da?ovým dozorem nacházejícím se v ?lenském stát? ur?ení m?že doložit fyzický pohyb zboží p?es hranice ?lenského státu dodání. Pokud jde o doklad

e-AD, ?lánek 24 sm?rnice 2008/118 stanoví, že p?i p?ijetí zboží p?íjemce p?edloží do p?ti pracovních dní po ukon?ení p?epravy potvrzení o p?ijetí p?íslušným orgán?m ?lenského státu ur?ení, které takto poskytnuté údaje ov?í, mohou je ov?it a p?edat dále p?íslušným orgán?m ?lenského státu odeslání. V souladu s ?lánkem 7 a tabulkou 6 na?ízení ?. 684/2009 musí potvrzení o p?ijetí obsahovat mimo jiné kód správního dokladu e-AD. Všechny tyto informace jsou tedy s to prokázat, že dot?ené zboží opustilo území ?lenského státu odeslání.

127. Zn?ní ?l. 138 odst. 1 sm?rnice o DPH ani judikatura týkající se výkladu tohoto ustanovení v tomto ohledu nevyžadují, aby doklady p?edané dodavatelem dokládaly odeslání nebo p?epravu do místa ur?ení po?izovatele(36). Posta?uje, jak ostatn? potvrzuje zn?ní ?lánku 143 sm?rnice o DPH, že dovezené zboží fyzicky opustilo území ?lenského státu dodání do ?lenského státu ur?ení.

128. P?edkládajícímu soudu p?ísluší ov?it, zda spole?nost Enteco Baltic p?edložila v okamžiku dovozu dostate?né d?kazy o tom, že dovážené palivo bylo ur?eno k dodání uvnit? Spole?enství ve smyslu ?l. 143 odst. 2 písm. c) sm?rnice o DPH, a zda tato spole?nost prokázala právn? dosta?ujícím zp?sobem v souladu s ?l. 138 uvedené sm?rnice, že s ohledem na jednání této spole?nosti a p?íslušných vnitrostátních úad?, na n?ž jsem již poukázal, uvedené palivo fyzicky opustilo území Litvy.

129. Navrhuji tedy odpov?d?t na druhou p?edb?žnou otázku takto: ?lánek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 písm. c) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že takové doklady, jako je elektronický správní doklad (tzv. doklad „e-AD“) a nákladní list vystavený na základ? úmluvy podepsané v Ženev? dne 19. kv?tna 1956 o p?epravní smlouv? v mezinárodní silni?ní nákladní doprav? (nákladní listy „CMR“), lze považovat za d?kazy o tom, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží ur?eno k odeslání nebo p?eprav? do jiného ?lenského státu. ?lánek 138 sm?rnice 2006/112, na n?ž odkazuje ?l. 143 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH, musí být vykládán v tom smyslu, že potvrzení o doru?ení doklad? e-AD a potvrzení zvané „e-ROR“ lze považovat za d?kazy o tom, že dovezené zboží, které je p?edm?tem dodání uvnit? Spole?enství, opustilo území ?lenského státu dovozu a dodání a bylo odesláno do ?lenského státu ur?ení.

V. Záv?ry

130. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dv?r odpov?d?l na p?edb?žné otázky položené Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu, Litva) takto:

1) ?lánek 143 odst. 2 písm. b) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty, ve zn?ní sm?rnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. ?ervna 2009, pokud jde o da?ové úniky spojené s dovozem, musí být vykládán v tom smyslu, že s ohledem na okolnosti ve v?ci v p?vodním ?ízení brání p?íslušným orgán?m ?lenského státu odep?ít osvobození od dan? upravené v ?l. 143 odst. 1 písm. d) téže sm?rnice pouze z d?vodu, že v okamžiku dovozu zboží se po?ívalo s tím, že zboží bude dodáno osob? povinné k dani v jiném ?lenském stát?, což vysv?tluje, že identifika?ní ?íslo této osoby pro účely DPH bylo uvedeno v dovozním prohlášení, avšak pozd?ji bylo p?edm?tné zboží vzhledem ke zm?n? okolností dodáno jiné osob? povinné k dani (rovn?ž plátcí DPH), p?í?emž p?íslušnému orgánu prvního ?lenského státu byly poskytnuty veškeré údaje o totožnosti skute?ného po?izovatele.

2) ?lánek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 písm. c) sm?rnice 2006/112, ve zn?ní sm?rnice 2009/69, musí být vykládán v tom smyslu, že takové doklady, jako je elektronický správní doklad (tzv. doklad „e-AD“) a nákladní list vystavený na základ? úmluvy podepsané v Ženev? dne 19. kv?tna 1956 o p?epravní smlouv? v mezinárodní silni?ní nákladní doprav? (nákladní listy „CMR“), lze považovat za d?kazy o tom, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží ur?eno k odeslání nebo p?eprav? do jiného ?lenského státu. ?lánek 138 sm?rnice 2006/112, ve zn?ní sm?rnice

2009/69, na nějž odkazuje čl. 143 odst. 1 písm. d) této směrnice, v platném znění, musí být vykládán v tom smyslu, že potvrzení o doručení dokladu e-AD a potvrzení zvané ‚e-ROR‘ lze považovat za důkazy o tom, že dovezené zboží, které je předmětem dodání uvnitř Společenství, opustilo území členského státu dovozu a dodání a bylo odesláno do členského státu určení.

3) Článek 143 odst. 1 písm. d) směrnice o 2006/112, ve znění směrnice 2009/69, musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje příslušným orgánům členského státu odepřít nárok na osvobození od DPH při dovozu, pokud právo nakládat s dovezeným a dodaným zbožím jako vlastník nebylo převedeno přímo na pořizovatele, za předpokladu, že toto právo bylo skutečně převedeno na tuto osobu povinnou k dani, a nikoliv na jiné osoby, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

4) Zásada právní jistoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby celní orgán členského státu neuznal nárok na osvobození od DPH při dovozu ve vztahu k osobě povinné k dani, která jednala v dobré víře a prokazatelně nevěděla či nemohla vědět, že se podílí na daňovém podvodu, z důvodu, že jedna z hmotněprávních věcných podmínek pro osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH po dovozu, není splněna, ačkoli příslušný orgán téhož členského státu již dříve při kontrole dokladu a dokumentu poskytnutých touto osobou povinnou k dani konstatoval, že tato podmínka byla splněna. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda skutkové okolnosti ve věci v předmětném řízení umožňují konstatovat, že všechny tyto okolnosti a podmínky byly splněny, přičemž je zřejmé, že pouhou skutečností, že osoba povinná k dani používá elektronické prostředky pro komunikaci se svým smluvním partnerem, nelze považovat za nedbalost či jednání v rozporu s dobrou vírou.

5) Článek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2009/69, musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která hodlá využít osvobození od DPH při dovozu, musí prokázat, že byly splněny hmotněprávní věcné podmínky pro toto osvobození, přičemž tato osoba povinná k dani nemůže požadovat, aby si příslušné orgány členského státu dovozu při posuzování převodu práva nakládat s dodaným zbožím jako vlastník na nabyvatele, opatřily informace od jiných osob povinných k dani, k nimž mají přístup pouze orgány veřejné moci.“

1 Předmět jazyk: francouzština

2 Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

3 Úř. věst. 2009, L 175, s. 12.

4 Tento režim se označuje jako celní režim 42“ z důvodu, že pro účely osvobození od DPH musí dovozce zboží do kolonky 37 specifického správního dokladu uvést kód začínající číslicí 42. V rámci tohoto režimu lze od DPH osvobodit zboží, které je poté dodáváno v rámci Společenství, za menší náklady a s méně formalitami.

5 V rámci takové obchodní smlouvy musí prodávající pouze předat zboží k vývozu, zatímco kupující nese veškerá rizika spojená s jeho přepravou.

6 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce zmíňuje pouze sklady nacházející se v Polsku.

7 Nákladní list CMR [vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956 (CMR), *Recueil des traités*, 1961, vol. 399, s. 189] je doklad o pozemní dopravě, jež musí před uskutečněním mezinárodní dopravy zboží vystavit jedna ze stran přepravní smlouvy. Nákladní list CMR dokládá odeslání zboží od okamžiku, kdy k němu dopravce připojí svůj podpis.

8 Viz poznámka pod čarou 6 výše.

9 Je nesporné, že e-ROR je elektronické potvrzení o přijetí zboží podléhajícího spotřební dani, které vystavuje příjemce.

10 Zkratka pro „elektronický správní doklad“. Elektronický správní doklad je upraven ve směrnici Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12) a musí splňovat požadavky nařízení Komise (ES) č. 684/2009 ze dne 24. července 2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně (Úř. věst. 2009, L 197, s. 24). Tento doklad umožňuje využívat režim podmíněného osvobození od spotřební daně.

11 Viz bod 72 tohoto stanoviska.

12 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 42), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31), ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 24) jakož i ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 30).

13 Viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 59), ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 29) a ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 47).

14 V tomto ohledu připomínám, že čl. 214 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vyzývá členské státy, aby přijaly opatření nezbytná k tomu, aby bylo osobám povinným k dani přiděleno osobní identifikační číslo pro účely DPH podle čl. 215 této směrnice. Kromě čl. 143 odst. 2 této směrnice o tomto čísle hovoří další ustanovení tohoto předpisu jako čl. 226, který se týká obsahu faktur, či čl. 365 týkající se přiznání k DPH. V souvislosti s plněním uvnitř Společenství Soudní dvůr také zdůraznil, že toto číslo má usnadnit určení členského státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží: viz rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 27 a citovaná judikatura).

15 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, body 59 až 63), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 51 a 52), a ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 40), jakož i ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 32).

16 Viz zejména rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, body 39 a 40 a citovaná judikatura).

17 Rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 42 a citovaná judikatura).

18 V tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 28 a citovaná judikatura).

- 19 Viz rozsudek ze dne 3. ?ervna 2010, De Fruytier (C?237/09, EU:C:2010:316, bod 22).
- 20 Viz zejména rozsudky ze dne 21. listopadu 2013, Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, bod 20) a ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, bod 51).
- 21 Rozsudek ze dne 18. ?ervence 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, bod 35).
- 22 Předkládající soud ve ?tvrté otázce podle všeho nazna?uje, že litevské orgány se opírají o odlišný výklad pojmu „p?evod práva nakládat se zbožím“ v závislosti na tom, zda uplat?ují pravidla pro nárok na odpo?et DPH (?lánek 167 sm?rnice o DPH), nebo pravidla pro osvobození p?i dovozu, po n?mž následuje dodání zboží uvnit? Spole?enství [?l. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 sm?rnice o DPH]. Jak jsem již uvedl, takový rozdíl ve výkladu, který jasn? nevyplyvá ani z od?vodn?ní p?edkládacího rozhodnutí, není v žádném p?ípad? od?vodn?ný s ohledem na autonomii a jednotnost definice „dodání zboží“ ve smyslu ?l. 14 odst. 1 sm?rnice o DPH.
- 23 Rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, bod 32).
- 24 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, bod 21 a citovaná judikatura).
- 25 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ?ervence 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, bod 34).
- 26 Viz zejména rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, bod 48)
- 27 Viz zejména rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, bod 54) a ze dne 9. ?íjna 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, bod 42).
- 28 Viz zejména rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, bod 53) a ze dne 9. ?íjna 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, bod 41).
- 29 Viz Evropský ú?etní dv?r, zvláštní zpráva ?. 13, *Umož?ují kontroly v rámci celního režimu 42 zabránit da?ovým únik?m v oblasti DPH a odhalovat je?*, Lucemburk, 2011 a zvláštní zpráva ?. 24, *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Spole?enství: jsou nutná další opat?ení*, Lucemburk, 2015.
- 30 Viz zvláštní zpráva ?. 13, body 55 a 56. Viz také body 36 až 38 uvedené zprávy, jakož i body 78 a 79 zvláštní zprávy ?. 24.
- 31 Viz zejména rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International (C?184/05, EU:C:2007:550, bod 26) a ze dne 7. prosince 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, bod 46).
- 32– Jedná se o sm?rnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi p?íslušnými orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých a nep?ímých daní (Ú?. v?st. 1977, L 336, s.15) a na?ízení Rady (ES) ?. 1798/2003 ze dne 7. ?íjna 2003 o správní spolupráci v oblasti dan? z p?idané hodnoty a o zrušení na?ízení (EHS) ?. 218/92 (Ú?. v?st. 2003, L 264, s. 1). Oba tyto akty byly nahrazeny sm?rnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní (Ú?. v?st. 2011, L 64, s. 1), jejíž lh?ta pro provedení uplynula dne 1. ledna 2013, a na?ízením (EU) ?. 904/2010 ze dne 7. ?íjna 2010 o správní spolupráci a boji proti da?ovým únik?m v oblasti dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2010, L 268, s. 1), které vstoupilo v platnost 1. ledna 2012.

33 V tomto smyslu rozsudky ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 34) a ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37).

34 Ke směrnici 77/799 viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 31) a ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 36). Pokud jde o směrnici 2011/16, která sleduje podobný cíl jako směrnice 77/799, kterou nahradila, viz rovněž v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, body 46, 47 a 58).

35 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 36), ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27), jakož i ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 33).

36 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31), ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 24), jakož i ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 25).