

R.

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

7. prosince 2010*

Ve věci C-285/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesgerichtshof (Německo) ze dne 7. července 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 24. července 2009, v trestním řízení proti

R.,

za přítomnosti:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot a A. Arabadžev, předsedové senátů, E. Juhász, G. Arestis, U. Lohmus (zpravodaj), T. von Danwitz a C. Toader, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,
vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. května 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za pana R.A. Parschem, D. Sauerem, F. Kreileinem, C. Prinzem a K.-F. Zapfem, Rechtsanwälte,
- za Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof M. Harms a K. Lohsem, jako zmocněnci,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s B. Dohertym, barrister,

- za řeckou vládu G. Kannellopoulosem jakož i Z. Chatzipavlou a V. Karra, jako zmocněnci,

- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 29. června 2010,

vydává tento

Rozsudek

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

- ² Tato žádost byla podána v rámci trestního řízení proti panu R., kterému je vytýkán daňový únik v souvislosti s výběrem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Šestá směrnice

- 3 Podle článku 2 šesté směrnice podléhá DPH dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, jakož i dovoz zboží.
- 4 Šestá směrnice obsahuje hlavu XVIa, nadepsanou „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“, která do ní byla vložena směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388 s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 160) a která obsahuje mimo jiné články 28a až 28n.
- 5 Podle článku 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je rovněž:

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

- 6 Nárok na osvobození dodání zboží uskutečněných uvnitř Společenství je stanoven v čl. 28c části A písm. a) prvním pododstavci šesté směrnice, který zní následovně:

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

- a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.“

Vnitrostátní právní úprava

- 7 Podle § 370 odst. 1 daňového řádu z roku 1977 (Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976 I, s. 613, a 1977 I, s. 269):

„(1) Trest odnětí svobody až do výše pěti let nebo peněžitý trest bude uložen tomu, kdo

1. daňovým orgánům [...] předloží nepravdivé a neúplné údaje o skutečnostech relevantních pro účely zdanění,

[...]

a tím zkrátí daň a získá tak pro sebe či jiného neoprávněné daňové zvýhodnění.“

- 8 Podle předkládacího soudu je § 370 daňového řádu z roku 1977 blanketním ustanovením, neboť sám neuvádí všechny prvky tvořící skutkovou podstatu trestného činu. Je doplněn ustanoveními hmotného daňového práva, která definují skutečnosti relevantní pro účely zdanění a podmínky splatnosti daně. Splatnost daně je tak podmínkou toho, aby byl daňový únik trestný.
- 9 Podle § 1 odst. 1 zákona o dani z obratu z roku 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, dále jen „UStG“) dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani v zásadě podléhají německé DPH.
- 10 Na základě § 4 odst. 1 písm. b) UStG, který provádí čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice, jsou dodání uvnitř Společenství, která spadají pod plnění uvedená v § 1 odst. 1 bodě 1 téhož zákona, osvobozena od DPH.
- 11 Ustanovení § 6a odst. 1 UStG stanoví:

„O dodání uvnitř Společenství [§ 4 bod 1 písm. b)] jde, pokud dodání splňuje následující podmínky:

1. podnikatel nebo pořizovatel přepravil nebo odeslal předmět dodání na jiné území Společenství;

2. pořizovatel je

- a) podnikatel, který nabyl předmět dodání pro svůj podnik,
- b) právnická osoba, která není podnikatelem nebo která nenabyla předmět dodání pro svůj podnik, nebo
- c) u dodání nového vozidla rovněž jakýkoliv jiný pořizovatel

a

3. na pořízení předmětu dodání se u pořizovatele v jiném členském státě vztahují právní předpisy v oblasti daně z obratu.

[...]“

¹² Podle § 6a odst. 3 UStG musí splnění podmínek uvedených v odstavcích 1 a 2 téhož ustanovení prokázat podnikatel. Spolkové ministerstvo financí může se souhlasem Bundesrat nařízením stanovit, jak má podnikatel výše uvedené prokazovat.

- 13 Podle § 18a odst. 1 UStG musí podnikatel-rezident, který uskutečnil dodání uvnitř Společenství osvobozená od daně, zaslat Bundeszentralamt für Steuern (spolková daňová správa) prohlášení s uvedením mimo jiné identifikačního čísla pořizovatele pro účely DPH. Toto prohlášení je základem pro dohled nad pohybem zboží uvnitř Společenství, protože údaje se zaregistrují a případně předají vnitrostátním daňovým orgánům v rámci systému výměny informací o DPH.
- 14 Podle § 18b UStG je podnikatel povinen přiznat příslušnému daňovému orgánu vyměřovací základ jeho dodání uvnitř Společenství. Podle § 10 odst. 1 druhé věty UStG je vyměřovacím základem dodání uvnitř Společenství zpravidla čistá úplata, kterou příjemce plnění zaplatí podnikateli. Přiznáním podle uvedeného § 18b podnikatel informuje daňové orgány o tom, že provedená dodání jsou podle § 4 bodu 1 písm. b) a § 6a UStG osvobozena od daně, takže není povinen z nich platit DPH.
- 15 Povinnosti podnikatele, který uskutečňuje dodání uvnitř Společenství, jsou podrobněji popsány v prováděcím nařízení k dani z obratu z roku 1999 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999 I, s. 1308, dále jen „UStDV“).
- 16 Podle § 17a UStG podnikatel musí na jedné straně prostřednictvím příslušných dokladů prokázat, že předmět dodání byl přepraven nebo odeslán na jiné území Unie („důkaz dokumentem“). Na straně druhé musí podle § 17c UStVD prokázat splnění podmínek osvobození z účetního hlediska, včetně identifikačního čísla pořizovatele pro účely DPH („účetní důkaz“).

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 17 Pan R., portugalský státní příslušník, byl jednatelem německé společnosti, která obchodovala s luxusními automobily. Ze zjištění uvedených v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že od roku 2001 přesahovaly její prodeje 500 vozidel ročně. Kupujícími byli většinou prodejci vozidel v Portugalsku.
- 18 Od roku 2002 provedl pan R. řadu manipulací, aby distributorům usazeným na území Portugalské republiky umožnil spáchat únik DPH v tomto členském státě, a to tím způsobem, že zatajil skutečnou totožnost kupujících vozidel. To mu umožnilo prodávat vozidla za výhodnější cenu a dosáhnout tak vyšších zisků.
- 19 Tyto manipulace spočívaly v tom, že pro účely účetnictví své společnosti vystavoval falešné faktury na jména fiktivních kupujících jakožto příjemců dodávek. Na těchto fakturách byly v každém jednotlivém případě uvedeny obchodní firma údajného kupujícího, jeho identifikační číslo pro účely DPH, označení vozidla, dodaného ve skutečnosti jinému pořizovateli, kupní cena, jakož i údaj „dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně na základě § 6a UStG“, což vyvolávalo dojem, že DPH bude zaplácena v Portugalsku. Fiktivními pořizovateli byly skutečné podniky usazené v Portugalsku, přičemž některé o použití své obchodní firmy věděly a některé nikoliv.
- 20 Skuteční kupující následně vozidla prodávali konečným soukromým kupujícím v Portugalsku, aniž informovali portugalské daňové orgány o existenci předchozího pořízení uvnitř Společenství a aniž za tato pořízení odvedli DPH. Skutečné obchodní vztahy byly utajovány ještě jinými prostředky. V případě, že k datu dodání byl již

znám konečný pořizovatel, nechal pan R. vystavit nákladní list CMR na jeho jméno. Vystavil tedy novou fiktivní fakturu, na které byl konečný pořizovatel uveden jako příjemce, a připojil vědomě nesprávnou poznámku „režim zdanění ziskového rozpětí podle § 25a UStG“, který se vztahuje na ojetá vozidla.

- 21 V letech 2002 a 2003 tak společnost, jejímž jednatelem byl pan R., prodala a dodala více než 1100 vozidel za částku přibližně 19 milionů eur. V daňových přiznáních za tyto dva roky uvedl pan R. tyto operace jako dodání uvnitř Společenství osvobozená od daně a v „souhrnných“ přiznáních zaslaných Bundeszentralamt für Steuern označil fiktivní kupující za smluvní partnery, aby tak skuteční kupující nemohli být v Portugalsku identifikováni pomocí systému výměny daňových informací na úrovni Unie.
- 22 Po zahájení trestního stíhání proti panu R. byl dotčený dne 30. ledna 2008 vzat do vyšetřovací vazby. Landgericht Mannheim (zemský soud v Mannheimu) jej rozsudkem ze dne 17. září 2008 odsoudil k trestu odnětí svobody v celkové délce tří let za dva případy daňového úniku, jimiž se vyhnul placení DPH ve výši více než milionu eur v roce 2002 a více než 1,5 milionu eur v roce 2003. Podle uvedeného soudu nejsou fiktivní dodání do Portugalska dodáními uvnitř Společenství ve smyslu článku 28c část A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice. Úmyslné zneužití pravidel práva Unie totiž odůvodňuje nepřiznání osvobození od daně v Německu. Pan R. se tím, že nesplnil svou povinnost vybrat německou DPH z těchto dodání, odvést ji daňovým orgánům a uvést ji ve svých ročních daňových přiznáních, dopustil daňového úniku.
- 23 Pan R. podal proti tomuto rozsudku k předkládajícímu soudu opravný prostředek „Revision“. Landgericht Mannheim podle něj nekvalifikoval dotčená plnění správně, neboť se jednalo o dodání zboží uvnitř Společenství osvobozená od daně, jelikož

vozidla byla skutečně dodána podnikatelům v Portugalsku. Příjmy z DPH v Německu nebyly nijak dotčeny, neboť tato daň byla splatná v členském státě určení zboží, a sice v Portugalské republice. Skutečnost, že uvedená daň nebyla v posledně uvedeném státě odvedena, je irelevantní.

²⁴ Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr) ve svém předkládacím rozhodnutí vyjadřuje stanovisko, že čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že daňová zvýhodnění, která jsou běžně spojena s plněním, je nutné odmítnout jakékoliv straně, která provádí taková plnění za účelem daňového úniku, pokud je osoba povinná k dani se zneužívajícím nebo podvodným jednáním obeznámena a podílí se na něm. To vyplývá jednak ze zákazu zneužití, zakotveného v právu Unie, který se uplatňuje v oblasti DPH, a jednak ze struktury a dosahu tohoto ustanovení, jakož i z cílů šesté směrnice.

²⁵ Uvedený soud uvádí, že vzhledem k dostatečně jasné judikatuře Soudního dvora Evropské unie nikdy neměl pochybnosti o výkladu šesté směrnice a ve dvou obdobných věcech již odmítl u dodání uvnitř Společenství přiznat osvobození.

²⁶ Nicméně ze spisu vyplývá, že v rámci souběžného daňového řízení týkajícího se pana R., jehož předmětem jsou stejné skutkové okolnosti, Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud Bádenska-Württemberska) vyjádřil v usnesení ze dne 11. března 2009 výhrady k výkladu Bundesgerichtshof ohledně odmítnutí přiznat osvobození od daně a nařídil odklad vykonatelnosti daňového výměru týkajícího se DPH adresovaného panu R. Podle uvedeného Finanzgericht se zákaz zneužití stanovený na úrovni Společenství neuplatní, jelikož sporná plnění lze vysvětlit jinými faktory než

vůlí získat daňová zvýhodnění. Názor Bundesgerichtshof je krom toho v rozporu se zásadami neutrality a teritoriality DPH.

- 27 Vzhledem k tomuto rozdílu v posouzení německých soudů má Bundesgerichtshof za to, že položení předběžné otázky je nezbytné, neboť by se pan R. mohl vyhnout trestnímu stíhání, kdyby dotčené transakce byly kvalifikovány jako dodání uvnitř Společenství spadající pod osvobození podle čl. 28c část A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice. V takovém případě by účast německého podnikatele na daňovém úniku v Portugalsku nemohla být potrestána na základě německého daňového trestního práva, protože chybí záruka recipročního trestního stíhání. Nesprávné údaje o pořizovateli by nebyly trestným činem, ale pouze přestupkem, který lze postihnout peněžitou pokutou do výše 5 000 eur.
- 28 Za těchto podmínek se Bundesgerichtshof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že je nutné odmítnout přiznat osvobození od DPH u dodání zboží ve smyslu tohoto ustanovení, ke kterému sice skutečně došlo, ale na základě objektivních okolností bylo zjištěno, že prodávající, který je osobou povinnou k dani,

- a) věděl, že se dodáním podílí na plnění, které je součástí úniku DPH, nebo
- b) přijal opatření za účelem zatajení totožnosti skutečného pořizovatele, aby tomuto pořizovateli nebo třetí osobě umožnil spáchat únik DPH?“

K předběžné otázce

K přípustnosti

- ²⁹ Pan R. zpochybňuje přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ze dvou důvodů. Zaprvé tvrdí, že předkládající soud prezentoval skutkové okolnosti sporu v původním řízení nesprávně, když měl za to, že ojetá vozidla byla prodávána „fiktivním podnikům“ nebo „missing traders“, ačkoliv se jednalo o skutečná dodání ve prospěch skutečných hospodářských subjektů, představující ziskové transakce a odpovídající tržním podmínkám. Vzhledem k tomu, že předběžná otázka podle něj nijak nesouvisí se skutkovými okolnostmi nebo předmětem uvedeného sporu a není objektivně nutná k jeho vyřešení, je nepřipustná.
- ³⁰ Zadruhé se pan R. domnívá, že položená otázka je hypotetická, jelikož směrnice nemůže mít v trestních věcech přímý účinek. V tomto ohledu odkazuje na rozsudky ze dne 8. října 1987, *Kolpinghuis Nijmegen* (80/86, Recueil, s. 3969); ze dne 12. prosince 1996 (X, C-74/95 a C-129/95, Recueil, s. I-6609, bod 23), jakož i ze dne 3. května 2005, *Berlusconi a další* (C-387/02, C-391/02 a C-403/02, Sb. rozh. s. I-3565, bod 73 a následující). Podle jeho názoru nevyplývá výklad šesté směrnice zastávaný předkládajícím soudem z platných relevantních ustanovení německého práva. Německé ústavní právo, zejména zásada zákonnosti v oblasti trestního práva, přitom stanoví limity výkladu vnitrostátního práva v souladu s šestou směrnicí, pokud by takový výklad měl vést k odsouzení v původním trestním řízení.
- ³¹ V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 267 SFEU je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci,

kteřou projednává, jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se položené otázky týkají výkladu nebo platnosti práva Unie, je tudíž Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1995, Bosman, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 59; ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Recueil, s. I-6973, bod 37, jakož i ze dne 26. října 2010, Schmelz, C-97/09, Sb. rozh. s. I-10465, bod 28).

³² Odmítnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané vnitrostátním soudem je tudíž ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Unie nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz rozsudky ze dne 5. prosince 2006, Cipolla a další, C-94/04 a C-202/04, Sb. rozh. s. I-11421, bod 25; ze dne 18. března 2010, Alassini a další, C-317/08 až C-320/08, Sb. rozh. s. I-2213, bod 26, jakož i Schmelz, uvedený výše, bod 29).

³³ Tak tomu však v projednávané věci není. Vnitrostátní soud předložil Soudnímu dvoru skutkové a právní poznatky, které mají zjevně vztah k předmětu sporu v původním řízení, jakož i důvody, na základě kterých má za to, že výklad čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice je nezbytný pro vydání jeho rozsudku.

³⁴ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je tudíž třeba považovat za přípustnou.

K věci samé

- 35 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice má být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, kdy skutečně došlo k dodání zboží do jiného členského státu, ale dodavatel při něm zatajil totožnost skutečného pořizovatele, aby mu umožnil vyhnout se placení DPH splatné na základě odpovídajícího pořízení uvnitř Společenství, je nutné u takového dodání uvnitř Společenství odmítnout přiznat osvobození od této daně.
- 36 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba nejprve připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužíváním daňového režimu je cíl uznáný a podporovaný šestou směrnicí (viz zejména rozsudky ze dne 29. dubna 2004, *Gemeente Leusden a Holin Groep*, C-487/01 a C-7/02, *Recueil*, s. I-5337, bod 76; jakož i ze dne 21. února 2006, *Halifax a další*, C-255/02, *Sb. rozh. s. I-1609*, bod 71).
- 37 Dodání zboží uvnitř Společenství jsou osvobozena na základě čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, což je ustanovení, které je součástí přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy, obsažené v hlavě XVIa této směrnice, jejímž cílem je převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží (viz rozsudky ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, *Sb. rozh. s. I-7797*, bod 36; *Collée*, C-146/05, *Sb. rozh. s. I-7861*, bod 22; *Twoh International*, C-184/05, *Sb. rozh. s. I-7897*, bod 22, jakož i ze dne 2. dubna 2010, *X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 a C-539/08, *Sb. rozh. s. I-3581*, bod 30).
- 38 V tomto ohledu mechanismus vytvořený uvedenou přechodnou úpravou spočívá jednak v osvobození dodání vedoucího k odeslání nebo přepravě uvnitř Společenství od daně členským státem odeslání – doplněném nárokem na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu v tomto členském státě – a jednak ve zdanění pořízení uvnitř

Společenství členským státem určení. Tento mechanismus tak zajišťuje jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, body 30 a 40).

³⁹ Stejně jako jiné pojmy, které definují zdanitelná plnění podle šesté směrnice (viz zejména rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 44, jakož i ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 41), mají i pojmy „dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství“ objektivní povahu a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění (výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 38).

⁴⁰ Pokud jde konkrétně o dodání uvnitř Společenství, z čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice vyplývá, že pod tento pojem spadá a – za podmínek, které stanoví samy členské státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu – je od daně osvobozeno dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, mimo území členského státu, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.

⁴¹ Soudní dvůr toto ustanovení vyložil v tom smyslu, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání (viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, bod 42, jakož i Twoh International, bod 23).

- 42 Soudní dvůr rovněž konstatoval, že po zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy je pro daňovou správu 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 *Twoh International*, bod 24).
- 43 Nicméně vzhledem k tomu, že žádné z ustanovení šesté směrnice nestanoví konkrétně, jaké důkazy musí osoby povinné k dani předložit, aby mohly využít osvobození od DPH, spadá tato otázka, jak vyplývá z první části věty v čl. 28c části A šesté směrnice, do pravomoci členských států (viz výše uvedený rozsudek *Collée*, bod 24).
- 44 Podle uvedeného ustanovení tedy členským státům přísluší stanovit podmínky, za kterých je dodání uvnitř Společenství osvobozeno od daně, aby bylo zajištěno správné a jednoduché uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.
- 45 Nicméně při výkonu svých pravomocí musí členské státy dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Unie, jako jsou zejména zásady právní jistoty, proporcionality a ochrany legitimního očekávání (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 18. prosince 1997, *Molenheide a další*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, *Recueil*, s. I-7281, bod 48; ze dne 11. května 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, body 29 a 30, jakož i ze dne 21. února 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 18). Co se týče konkrétně zásady proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že podle této zásady opatření, která mají členské státy právo přijmout, nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů směřujících ke správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým

únikům (viz zejména rozsudek ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Sb. rozh. s. I-7639, bod 26).

⁴⁶ Krom toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že k tomu, aby měl dodavatel zboží nárok na osvobození od daně na základě čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, musí předložit důkaz, že jsou splněny podmínky použití tohoto ustanovení, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu (viz výše uvedený rozsudek Twoh International, bod 26).

⁴⁷ Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v původním řízení pan R. uplatnil nárok na osvobození od DPH za okolností, kdy dodané zboží skutečně opustilo území Německa, ale faktury a prohlášení, které předložil daňovému orgánu jako důkazy transakcí uvnitř Společenství, byly vědomě věcně nesprávné. Podle předkládajícího soudu totiž pan R. v těchto fakturách zatajil totožnost skutečných pořizovatelů, aby jim umožnil vyhnout se placení DPH splatné na základě pořízení uvnitř Společenství, ke kterému došlo v Portugalsku.

⁴⁸ Předložení falešných faktur nebo falešných prohlášení, jakož i jakákoliv jiná manipulace s důkazy může zabránit správnému výběru daně, a v důsledku toho ohrozit řádné fungování společného systému DPH. Takové jednání je přitom o to závažnější, pokud k němu dojde v rámci přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy, která funguje, jak bylo uvedeno v bodě 42 tohoto rozsudku, na základě důkazů předkládaných osobami povinnými k dani.

- 49 Právo Unie tedy nebrání tomu, aby členské státy považovaly vystavování vadných faktur za daňový únik a odmítly v takovém případě přiznat osvobození od daně (viz v tomto smyslu rozsudek *Schmeink & Cofreth a Strobel*, uvedený výše, bod 62, jakož i usnesení ze dne 3. března 2004, *Transport Service*, C-395/02, *Recueil*, s. I-1991, bod 30).
- 50 Odmítnutí přiznat osvobození od daně v případě nedodržení povinnosti stanovené vnitrostátním právem, v projednávaném případě povinnosti identifikovat pořizovatele, jemuž je určena dodávka uvnitř Společenství, má totiž odrazující účinek, který směřuje k zajištění účinnosti uvedené povinnosti a k zabránění jakýmkoli daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem (viz obdobně, pokud jde o zadržení části odpočitatelné daně, výše uvedený rozsudek *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, bod 28).
- 51 Z toho vyplývá, že za takových podmínek, jako jsou podmínky v původním řízení, může členský stát, v němž se dodání uvnitř Společenství začalo uskutečňovat, odmítnout přiznat osvobození od daně na základě pravomocí, které mu přísluší podle první části věty v čl. 28c části A šesté směrnice, a k zajištění správného a jednoznačného uplatňování osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.
- 52 Nicméně pokud jde o konkrétní případy, kdy lze důvodně předpokládat, že pořízení uvnitř Společenství odpovídající dotčenému dodání by v členském státě určení mohlo uniknout placení DPH, a to navzdory vzájemné pomoci a správní spolupráci mezi daňovými orgány dotčených členských států, je členský stát odeslán v zásadě povinen odmítnout přiznat dodavateli zboží osvobození od daně a musí mu uložit povinnost zaplatit dodatečně daň, aby zabránil tomu, že dotčená transakce nebude vůbec zdáněna. Podle základních zásad společného systému DPH se totiž tato daň vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu DPH přímo zatěžující různé

nákladové prvky (viz zejména výše uvedené nařízení Transport Service, body 20 a 21, a výše uvedené rozsudky Optigen a další, bod 54, jakož i Collée, bod 22).

- 53 Pokud jde o zásadu proporcionality, je třeba uvést, že nebrání tomu, aby dodavatel, který se podílel na daňovém úniku, byl povinen dodatečně odvést DPH z jím uskutečněného dodání uvnitř Společenství, v rozsahu, v němž je jeho účast na daňovém úniku rozhodujícím prvkem, který je třeba vzít v úvahu při přezkumu přiměřenosti vnitrostátního opatření.
- 54 Závěr uvedený v bodě 51 tohoto rozsudku není krom toho zpochybněn ani zásadou daňové neutrality nebo právní jistoty ani zásadou ochrany legitimního očekávání. Těchto zásad se totiž nemůže platně dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku a ohrozila fungování společného systému DPH.
- 55 S ohledem na veškeré předchozí úvahy je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, kdy skutečně došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, ale dodavatel při něm zatajil totožnost skutečného pořizovatele, aby mu umožnil vyhnout se placení DPH, může členský stát, v němž se dodání uvnitř Společenství začalo uskutečňovat, na základě pravomocí, které mu přísluší podle první části věty v čl. 28c části A šesté směrnice, u této transakce odmítnout přiznat nárok na osvobození od daně.

K nákladům řízení

- ⁵⁶ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, kdy skutečně došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, ale dodavatel při něm zatajil totožnost skutečného pořizovatele, aby mu umožnil vyhnout se placení daně z přidané hodnoty, může členský stát, v němž se dodání uvnitř Společenství začalo uskutečňovat, na základě pravomocí, které mu přísluší podle první části věty v čl. 28c části A šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, u této transakce odmítnout přiznat nárok na osvobození od daně.

Podpisy.