



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

6. září 2012*

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

Ve věci C-273/11,

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

Mecsek-Gabona Kft

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,

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

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

s ohledem na vyjádření předložená:

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

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

vydává tento

* Jednací jazyk: maďarština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010 (Úř. věst. L 326, s. 1, dále jen „směrnice 2006/112“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Mecsek-Gabona Kft (dále jen „Mecsek-Gabona“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (oblastní daňové ředitelství v regionu Dél-dunántúl (Jižní Zadunají), dále jen „Főigazgatósága“), k němuž došlo z důvodu, že tento správní orgán odmítl žalobkyni v původním řízení přiznat osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u plnění, které kvalifikovala jako dodání zboží uvnitř Společenství.

Právní rámec

Směrnice 2006/112

- 3 Směrnice 2006/112 s účinností od 1. ledna 2007 zrušila a nahradila v souladu se svými články 411 a 413 dříve platné unijní právní předpisy v oblasti DPH a především šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

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

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

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

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

- 5 Článek 14 odst. 1 této směrnice stanoví:

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

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

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

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

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

8 Ustanovení článků 131 a 138 odst. 1 směrnice 2006/112 přebírají v podstatě obsah článku 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274).

9 Hlava XI směrnice 2006/112, nazvaná „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, obsahuje mimo jiné kapitolu 2 „Identifikace“ a kapitolu 3 „Fakturace“.

10 Uvedená kapitola 2 obsahuje mimo jiné článek 214, který zní následovně:

„1. Členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám přiděleno osobní identifikační číslo:

[...]

b) každé osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství, jež jsou předmětem daně podle čl. 2 odst. 1 písm. b), nebo která využila možnost učinit svá pořízení uvnitř Společenství předmětem daně podle čl. 3 odst. 3;

[...]“

11 Článek 220, který je součástí kapitoly 3 stejné hlavy, ve svém prvním odstavci stanoví:

„Každá osoba povinná k dani musí zajistit, že buď ona sama, nebo pořizovatel či příjemce, anebo třetí osoba jejím jménem a na její účet vystaví fakturu v těchto případech:

[...]

3) za dodání zboží za podmínek uvedených v článku 138;

[...]“

12 Článek 226 obsažený v uvedené kapitole 3 stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

4) identifikační číslo pro DPH pořizovatele nebo příjemce uvedené v článku 214, pod kterým obdržel dodání zboží nebo poskytnutí služby, pro které je osobou povinnou odvést daň, anebo dodání zboží podle článku 138;

[...]“

Maďarské právo

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

„Aniž jsou dotčena ustanovení odstavců 2 a 3, jsou od DPH osvobozena dodání zboží, které bylo prokazatelně odesláno nebo přepraveno z tuzemska do zahraničí, avšak v rámci Společenství, bez ohledu na to, zda odeslání nebo přepravu uskutečnil prodávající, pořizovatel nebo třetí osoba na účet jednoho z nich, pro jinou osobu povinnou k dani, která jedná jako taková nikoliv v tuzemsku, ale v jiném členském státě Společenství nebo pro právnickou osobu, která není osobou povinnou k dani, ale je zaregistrovaná v jiném členském státě Společenství pro účely DPH a je povinná odvádět daně.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 14 Mecsek-Gabona je maďarská společnost, k jejímž hlavním činnostem patří provozování velkoobchodu s obilím, tabákem, osivem a krmivem.
- 15 Dne 28. srpna 2009 uzavřela kupní smlouvu se společností Agro-Trade srl (dále jen „Agro-Trade“), která má sídlo v Itálii, v níž bylo sjednáno dodání 1000 tun ($\pm 10\%$) řepky v ceně 71 500 HUF za tunu, pro účely dodání zboží uvnitř Společenství, které je osvobozeno od DPH.
- 16 V ustanoveních o způsobech realizace uvedené smlouvy se smluvní strany ohledně množství dohody, že určující bude hmotnost nákladu zjištěná v prostorách prodávajícího v Szentlőrinc (Maďarsko), potvrzená v záznamech o vážení a fakturách vystavených na jejich základě. Pořizovatelka se zavázala zajistit dopravní prostředky a přepravit zboží do jiného členského státu Evropské unie.
- 17 Před uskutečněním uvedené přepravy sdělila pořizovatelka registrační značky nákladních vozidel, které měly vyzvednout zboží v prostorách společnosti Mecsek-Gabona. Po zvážení nákladních vozidel byla množství nakoupených výrobků zaznamenána do nákladních listů CMR (dodací listy vystavené na základě Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. července 1978) a přepravci předali orazítované přepravní doklady. Prodávající si pořídila kopii prvopisu těchto vyplněných nákladních listů CMR a originály si ponechali přepravci. Čtyřicet nákladních listů CMR, označených po sobě jdoucími sériovými čísly, bylo prodávajícímu zasláno poštou z adresy kupujícího v Itálii.
- 18 Dne 4. září 2009 byly vystaveny dvě faktury pro účely prodeje dotčeného v původním řízení, který měl být osvobozen od DPH, na částku 34 638 175 HUF za 484,45 tun řepky a na částku 34 555 235 HUF za 483,29 tun řepky. Částku na první fakturu zaplatila do několika dnů po dodání fyzická osoba maďarské státní příslušnosti, která tuto částku převedla na účet společnosti Mecsek-Gabona. Naopak druhá faktura, která měla být uhrazena do osmi měsíců po dodání, zaplacená nebyla.
- 19 Z údajů obsažených v rejstříku osob povinných k dani žalobkyně v původním řízení dne 7. září 2009 zjistila, že k tomuto datu měla společnost Agro-Trade identifikační číslo pro DPH.
- 20 Při kontrole daňového přiznání podaného společností Mecsek-Gabona zaslal maďarský správce daně italským orgánům žádost o informace na základě čl. 5 odst. 1 nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392). Podle informací poskytnutých těmito orgány nebylo možné společnost Agro-Trade dohledat a na adrese uvedeného sídla se nacházel pouze soukromý dům. Na dané adrese nebyla nikdy zaregistrována žádná společnost s tímto názvem. Vzhledem k tomu, že Agro-Trade nikdy neodvedla žádnou DPH, nebyla tato společnost známa ani italským daňovým orgánům. Italské identifikační číslo pro DPH této společnosti bylo dne 14. ledna 2010 vyškrtnuto z rejstříku se zpětným účinkem k 17. dubnu 2009.
- 21 Na základě všech těchto skutečností byl maďarský daňový orgán prvního stupně toho názoru, že společnost Mecsek-Gabona v daňovém řízení neprokázala, že došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, které je předmětem osvobození od DPH, a rozhodnutím ze dne 7. září 2010 konstatoval daňový dluh této společnosti ve výši 17 298 000 HUF, jenž odpovídal neodvedené DPH za září 2009, a zahrnoval dále pokutu ve výši 1 730 000 HUF a penále ve výši 950 000 HUF.
- 22 Rozhodnutím ze dne 18. ledna 2011 Főigazgatósága potvrdil rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně, jelikož měl za to, že společnost Mecsek-Gabona měla mít k dispozici dokumenty, které prokazují odeslání zboží a jeho přepravu do jiného členského státu. Jestliže tato společnost nebyla schopna takový dokument v řízení o kontrole předložit nebo nemohl-li být dokument, který předložila, považován za věrohodný, měla podle názoru tohoto orgánu povinnost odvést DPH, která se vztahovala k prodeji dotčenému v původním řízení, ledaže uskutečnila plnění v dobré víře.

- 23 Podle názoru Főigazgatósa měla společnost Mecsek-Gabona jednat obezřetněji. Neměla se pouze omezit na ověření toho, že zboží bylo odesláno, nýbrž se měla také ujistit o tom, že bylo doručeno na místo určení.
- 24 Žalobkyně v původním řízení se u předkládajícího soudu domáhá zrušení rozhodnutí Főigazgatósa, jakož i rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně. Tvrdila, že jí nelze vytýkat žádnou nedbalost, ať již při uzavření smlouvy nebo při jejím provádění, vzhledem k tomu, že si dne 7. září 2009 ověřila identifikační číslo pro DPH společnosti Agro-Trade, že toto číslo bylo platné a že jí byly také zaslány nákladní listy CMR z italské adresy pořizovatele. Společnost Mecsek-Gabona dodala, že nemohla vědět o skutečnosti, že italský daňový orgán dne 14. ledna 2010 toto identifikační číslo vyškrtl z rejstříku se zpětným účinkem k 17. dubnu 2009, takže toto vyškrtnutí nemohlo mít v této souvislosti žádný vliv.
- 25 Főigazgatósa navrhl zamítnutí žaloby společnosti Mecsek-Gabona a trval na svém tvrzení, že tato společnost mohla u dodání dotčeného v původním řízení uplatňovat osvobození od DPH pouze za podmínky, že se ujistila nejen o odeslání zboží, ale také o jeho doručení na místo určení.
- 26 Baranya Megyei Bíróság se domnívá, že k tomu, aby mohl určit, jaké důkazy jsou dostatečné k prokázání, že došlo k dodání zboží osvobozenému od DPH, a aby mohl rozhodnout o otázce, v jakém rozsahu je prodávající, jestliže sám neprovádí přepravu, odpovědný za jednání pořizovatele, je nezbytný výklad článku 138 směrnice 2006/112. Předkládající soud navíc odkazuje na rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797), a táže se, zda skutečnost, že identifikační číslo pro DPH společnosti Agro-Trade bylo po dodání zboží vyškrtnuto, může vést ke zpochybnění dobré víry žalobkyně v původním řízení a k závěru, že nedošlo k dodání osvobozenému od DPH.
- 27 Za těchto podmínek se Baranya Megyei Bíróság rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že dodání zboží je osvobozeno od DPH v případě, že zboží bylo prodáno pořizovateli, který byl v době uzavření kupní smlouvy zaregistrován pro účely DPH v jiném členském státě a v kupní smlouvě bylo sjednáno, že dispoziční a vlastnické právo se převádí na pořizovatele v okamžiku naložení zboží do dopravních prostředků a že povinnost přepravit zboží do jiného členského státu má tento pořizovatel?
 - 2) Stačí pro účely osvobození zboží od DPH z hlediska prodávajícího, že prokáže, že prodané zboží bylo přepravováno dopravními prostředky zaregistrovanými v zahraničí a že má k dispozici nákladní listy CMR zaslání pořizovatelem, nebo se musí ujistit, že prodané zboží překročilo vnitrostátní hranice a k jeho přepravě došlo uvnitř Společenství?
 - 3) Může být skutečnost, že dodání zboží je osvobozeno od DPH, zpochybněna pouze tím, že správce daně jiného členského státu vyškrtně se zpětným účinkem k datu před dodáním zboží daňové identifikační číslo Společenství pořizovatele?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

- 28 Podstatou prvních dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby správce daně členského státu odmítl přiznat prodávajícímu, který má sídlo v tomto členském státě, osvobození od DPH z titulu, že bylo uskutečněno dodání uvnitř Společenství, jestliže zaprvé právo nakládat se zbožím jako vlastník je na území uvedeného členského státu převedeno na pořizovatele se sídlem v jiném členském státě, který má v okamžiku uskutečnění plnění identifikační číslo pro DPH v tomto

jiném členském státě a jenž se zaváže k přepravě uvedeného zboží do tohoto státu, a zadruhé se prodávající ujistí, že zboží z jeho skladu bylo odvezeno nákladními vozy registrovanými v zahraničí a má k dispozici nákladní listy CMR zaslané pořizovatelem z členského státu určení jako důkaz toho, že zboží bylo přepraveno z členského státu, v němž má prodávající sídlo.

- 29 Úvodem je třeba připomenout, že dodání zboží uvnitř Společenství, jež je logickým následkem pořízení zboží uvnitř Společenství, je osvobozeno od DPH, pokud splňuje podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 28, a rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, Sb. rozh. s. I-11645, bod 26).
- 30 Na základě tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Unie, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
- 31 Podle ustálené judikatury platí, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže prodávající prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání (viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 42; rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 23; ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, Sb. rozh. s. I-12605, bod 41, a ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Sb. rozh. s. I-13335, bod 29).
- 32 Pokud jde zaprvé o převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník na pořizovatele, je třeba uvést, že tento převod představuje podmínku, která je inherentní součástí každého dodání zboží, jak je definováno v čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, a neumožňuje sama o sobě prokázat povahu dotčeného plnění jako plnění uvnitř Společenství.
- 33 V této souvislosti z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že není zpochybněno, že tato podmínka týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je ve věci v původním řízení splněna, jelikož podle smlouvy uzavřené mezi smluvními stranami se tento převod uskutečnil v okamžiku naložení zboží na dopravní prostředky poskytnuté pořizovatelem a maďarský správce daně nezpochybnil skutečnost, že k této nakládce došlo.
- 34 Zadruhé, v případě povinnosti prodávajícího prokázat, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo území členského státu dodání, je třeba připomenout, že musí být zařazena do specifického kontextu přechodné úpravy zdanění obchodu v rámci Unie zavedené směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388 s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), z důvodu odstranění vnitřních hranic ode dne 1. ledna 1993 (výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 21).
- 35 V tomto ohledu Soudní dvůr uvedl, že i když dodání zboží uvnitř Společenství podléhá objektivní podmínce, aby se uskutečnilo fyzické přemístění mimo členský stát dodání, je pro správce daně po zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy obtížné ověřit, zda zboží fyzicky opustilo území uvedeného členského státu, či nikoliv. Z tohoto důvodu ověřují vnitrostátní daňové orgány tyto skutečnosti především na základě důkazů poskytnutých osobami povinnými k dani a na základě jejich prohlášení (viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, bod 44, jakož i R, bod 42).
- 36 Z judikatury rovněž vyplývá, že jelikož směrnice 2006/112 neobsahuje konkrétní ustanovení ohledně důkazů, které musí osoby povinné k dani poskytnout, aby mohly mít nárok na osvobození od DPH, přísluší členským státům, aby v souladu s článkem 131 směrnice 2006/112 stanovily podmínky, za kterých osvobodí dodání uvnitř Společenství od daně, za účelem zajištění správného a jednoduchého uplatňování uvedených osvobození a zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbáním se daňovým povinnostem a případným zneužitím. Při výkonu svých pravomocí však musí členské státy dodržovat

obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 24; výše uvedený rozsudek Twoh International, bod 25; výše uvedený rozsudek X, bod 35, a výše uvedený rozsudek R., body 43 a 45).

- 37 V této souvislosti je třeba poznamenat, že předkládací rozhodnutí neuvádí konkrétní povinnosti, jež by upravovalo maďarské právo, jako například povinnost předložit příslušným orgánům seznam dokumentů za účelem uplatnění osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství. Podle vysvětlení poskytnutých maďarskou vládou na jednání u Soudního dvora stanoví maďarské právní předpisy pouze to, že dodání musí být potvrzeno a že rozsah požadovaných důkazů závisí na konkrétních okolnostech dotčeného plnění.
- 38 Za těchto podmínek musí být povinnosti, které má osoba povinná k dani v souvislosti s dokazováním, určeny v závislosti na podmínkách, které jsou v tomto ohledu výslovně stanoveny vnitrostátním právem, a na obvyklé ustálené praxi pro podobná plnění.
- 39 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, zásada právní jistoty vyžaduje, aby osobám povinným k dani byly známy jejich daňové povinnosti před uzavřením transakce (výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 48 a citovaná judikatura).
- 40 Předkládající soud se především táže, zda členský stát může pro účely uplatnění osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství od osoby povinné k dani požadovat, aby se ujistila, že zboží fyzicky opustilo území tohoto členského státu.
- 41 V této věci již Soudní dvůr uvedl, že v situaci, v níž zjevně neexistuje žádný hmatatelný důkaz umožňující dovodit, že dotyčné zboží bylo přemístěno z území členského státu dodání, skutečnost, že je osobě povinné k dani uložena povinnost, aby poskytla takový důkaz, nezaručuje správné a jednoznačné uplatnění osvobození od daně. Tato povinnost staví tuto osobu povinnou k dani naopak do situace nejistoty ohledně možnosti uplatnit osvobození od daně na dodání zboží uvnitř Společenství nebo ohledně nutnosti zahrnout DPH do kupní ceny (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, body 49 a 51).
- 42 Kromě toho je nutno upřesnit, že v případě, že pořizovatel má oprávnění nakládat s dotyčným zbožím jako vlastník v členském státě dodání a zaváže se dopravit toto zboží do členského státu určení, je třeba zohlednit skutečnost, že důkaz, který by prodávající mohl předložit daňovým orgánům, závisí hlavně na skutečnostech, které se za tímto účelem dozví od pořizovatele (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 37).
- 43 Soudní dvůr tedy rozhodl, že jakmile prodávající splnil své povinnosti v souvislosti s prokázáním, že došlo k dodání uvnitř Společenství, přestože pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit dotčené zboží z členského státu dodání, musí být v tomto členském státě považován za osobu povinnou uhradit DPH tento pořizovatel (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, body 66 a 67, jakož i Euro Tyre Holding, bod 38).
- 44 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v původním řízení společnost Mecsek-Gabona uplatňovala svůj nárok na osvobození od DPH a odkazovala při tom na identifikační číslo pro DPH přidělené pořizovateli italskými orgány, dále na skutečnost, že prodané zboží bylo odvezeno nákladními vozy registrovanými v zahraničí a také na nákladní listy CMR odeslané pořizovatelem z jeho poštovní adresy a uvádějící, že zboží bylo dopraveno do Itálie.
- 45 Otázku, zda společnost Mecsek-Gabona tímto jednáním splnila důkazní povinnost a povinnost náležité péče, musí posoudit předkládající soud, a to z hlediska podmínek upřesněných v bodě 38 tohoto rozsudku.

- 46 V případě, že je dotčené plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a jestliže správce daně nemá jistotu o tom, že zboží skutečně opustilo území členského státu dodání, je však třeba ještě zatřetí zkoumat, zda tento orgán může následně uložit prodávajícímu povinnost uhradit DPH související s tímto dodáním.
- 47 Podle ustálené judikatury je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 (viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, *Gemeente Leusden a Holin Groep*, C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76; výše uvedený rozsudek R., bod 36, jakož i rozsudek ze dne 21. června 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, bod 41 a citovaná judikatura), který může za určitých okolností odůvodnit přísnější požadavky na povinnosti prodávajících (výše uvedený rozsudek *Teleos*, body 58 a 61).
- 48 Není proto v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku (výše uvedený rozsudek *Teleos* a další, bod 65, jakož i výše uvedený rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 54).
- 49 Soudní dvůr totiž tyto skutečnosti považoval za důležité při rozhodování o možnosti uložit prodávajícímu povinnost uhradit DPH *a posteriori* (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Teleos* a další, bod 66).
- 50 V případě, že se pořizovatel ve věci v původním řízení dopustil daňového úniku, je důvodné, aby nárok prodávajícího na osvobození od DPH podléhal požadavku dobré víry.
- 51 Předkládací rozhodnutí neumožňuje učinit závěr, zda společnost *Mecsek-Gabona* věděla nebo měla vědět, že se pořizovatel dopustil daňového úniku.
- 52 Ve svém písemném a ústním vyjádření před Soudním dvorem však maďarská vláda tvrdí, že několik skutečností, které nejsou obsaženy v předkládacím rozhodnutí, prokazuje, že žalobkyně v původním řízení nejednala v dobré víře. Tato vláda uvádí, že ačkoli společnost *Mecsek-Gabona* neznala pořizovatele zboží dotčeného v původním řízení, nepožadovala od něj žádnou záruku, ověřila jeho identifikační číslo pro DPH až po uskutečnění plnění, nezjistila si žádné dodatečné informace o pořizovateli, převedla na něj vlastnické právo k tomuto zboží, přičemž souhlasila s odložením platby kupní ceny, a předložila nákladní listy CMR zaslané uvedeným pořizovatelem, přestože byly neúplné.
- 53 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení zahájeného na základě článku 267 SFEU nemá Soudní dvůr pravomoc ověřovat ani posuzovat skutkové okolnosti věci v původním řízení. Je tedy na vnitrostátním soudu, aby provedl celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností této věci za účelem rozhodnutí, zda společnost *Mecsek-Gabona* jednala v dobré víře a přijala veškerá opatření, která lze po ní rozumně požadovat k zajištění toho, aby plnění, které uskutečnila, nevedlo k její účasti na daňovém úniku.
- 54 Kdyby tento soud dospěl k závěru, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a že nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému úniku, musel by odmítnout její nárok na osvobození od DPH.
- 55 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na první a druhou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.

Ke třetí otázce

- 56 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda osvobození dodání uvnitř Společenství od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 lze odepřít prodávajícímu z důvodu, že správce daně jiného členského státu vyškrtl z rejstříku identifikační číslo pro DPH pořizovatele sice až po dodání zboží, avšak se zpětným účinkem k datu před tímto dodáním.
- 57 V rámci přechodné úpravy zdanění obchodu v rámci Unie, jejímž cílem je převod daňového příjmu na členský stát, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží (viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 36, jakož i ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet v. Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, Sb. rozh. s. I-3581, bod 30), je účelem identifikace osob povinných k dani prostřednictvím osobních čísel usnadnit určení členského státu, v němž dochází k této konečné spotřebě.
- 58 Směrnice 2006/112 na základě svého čl. 214 odst. 1 písm. b) ukládá na členským státům povinnost přijmout opatření nezbytná k zajištění toho, aby každá osoba povinná k dani, která uskutečňuje pořízení uvnitř Společenství, byla identifikována prostřednictvím osobního čísla. Dále tato směrnice na základě svého článku 226 bodu 4 vyžaduje, aby faktura, kterou je nutno vystavit v případě každého pořízení uvnitř Společenství, obsahovala povinně identifikační číslo pro DPH pořizovatele, pod kterým tento pořizovatel obdržel dodání zboží podle článku 138 uvedené směrnice.
- 59 Ani znění čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112, ani judikatura uvedená v bodě 31 tohoto rozsudku nezmiňují mezi hmotněprávními podmínkami pořízení uvnitř Společenství, které jsou taxativně vyjmenovány, povinnost mít identifikační číslo pro DPH.
- 60 Zajisté platí, že přidělení tohoto čísla prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely DPH a usnadňuje daňovou kontrolu plnění, k nimž dochází uvnitř Společenství. Jedná se však o formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky plnění uvnitř Společenství (obdobně stran nároku na odpočet, viz rozsudky ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-10385, bod 50, a ze dne 22. prosince 2010, Dankowski, C-438/09, Sb. rozh. s. I-14009, body 33 a 47).
- 61 Z judikatury totiž vyplývá, že vnitrostátní opatření, které v podstatě podmiňuje nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně dodržáním formálních povinností, aniž zohledňuje hmotněprávní požadavky, jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění správného výběru daně (výše uvedený rozsudek Collée, bod 29), kromě případu, kdy by porušení formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Collée, bod 31).
- 62 V projednávaném případě je nesporné, že identifikační číslo pořizovatele bylo v době uskutečnění plnění platné, avšak několik měsíců po tomto plnění italské orgány toto číslo se zpětným účinkem z rejstříku osob povinných k dani vyškrtly.
- 63 Platí přitom, že vzhledem k tomu, že povinnost ověřovat status osoby povinné k dani má příslušný vnitrostátní orgán před tím, než této osobě přidělí identifikační číslo pro DPH, nemůže vést případná nesrovnalost postihující tento rejstřík k tomu, aby zbavila subjekt, který se spoléhal na údaje v něm obsažené, jeho nároku na osvobození od DPH.
- 64 Jak správně uvádí Evropská komise, bylo by v rozporu se zásadou proporcionality, kdyby byl prodávající považován za osobu, která má povinnost uhradit DPH, pouze z toho důvodu, že identifikační číslo pro DPH pořizovatele bylo se zpětným účinkem vyškrtáno z rejstříku.
- 65 Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že osvobození dodání uvnitř Společenství od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 nelze prodávajícímu odepřít pouze z toho důvodu, že správce daně jiného členského státu vyškrtl z rejstříku identifikační číslo pro DPH pořizovatele sice až po dodání zboží, avšak se zpětným účinkem k datu před tímto dodáním.

K nákladům řízení

- ⁶⁶ 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 (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.
- 2) Osvobození dodání uvnitř Společenství od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/88, nelze prodávajícímu odepřít pouze z toho důvodu, že správce daně jiného členského státu vyškrtl z rejstříku identifikační číslo pro DPH pořizovatele sice až po dodání zboží, avšak se zpětným účinkem k datu před tímto dodáním.

Podpisy.