

V?c C-184/05

Twoh International BV

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 28c ?ást A písm. a) první pododstavec – Dodání zboží uvnit? Spole?enství – Osvobození od dan? – Neexistence povinnosti da?ové správy shromaž?ovat d?kazy – Sm?rnice 77/799/EHS – Vzájemná pomoc mezi p?íslušnými orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých a nep?ímých daní – Na?ízení (EHS) ?. 218/92 – Správní spolupráce v oblasti nep?ímých daní“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott p?ednesené dne 11. ledna 2007 I ? 0000

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 27. září 2007 I ? 0000

Shrnutí rozsudku

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

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 28c ?ást A písm. a) první pododstavec]

?lánek 28c ?ást A písm. a) první pododstavec šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice 95/7, ve spojení se sm?rnici 77/799 o vzájemné pomoci mezi p?íslušnými orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých a nep?ímých daní, ve zn?ní sm?rnice 92/12, a s na?ízením ?. 218/92 o správní spolupráci v oblasti nep?ímých daní, je t?eba vykládat v tom smyslu, že da?ové orgány ?lenského státu, v n?mž se za?íná uskute?ovat odeslání nebo p?eprava zboží v rámci jeho dodání uvnit? Spole?enství, nejsou povinny vyžádat si informace od orgán? ?lenského státu ur?ení uvedeného dodavatelem.

Zaprvé vyplývá z prvního a druhého bodu od?vodn?ní sm?rnice o vzájemné pomoci, jakož i z t?etího bodu od?vodn?ní na?ízení o správní spolupráci, že jejich cílem je boj proti podvod?m a da?ovým únik?m a že mají umožnit ?lenským stát?m ur?it p?esnou sumu dan?, která se má vybrat. Zadruhé vyplývá z názvu sm?rnice o vzájemné pomoci a na?ízení o správní spolupráci, že byly p?ijaty za ú?elem úpravy spolupráce da?ových orgán? ?lenských stát?. Tyto právní p?edpisy tak krom? získání potvrzení platnosti „identifika?ního ?ísla pro ú?ely DPH ur?ité osoby“ v souladu s ?l. 6 odst. 4 na?ízení o správní spolupráci nep?iznávají jednotlivc?m žádná práva. Krom toho stanoví uvedené právní p?edpisy Spole?enství rovnž hranice spolupráce mezi ?lenskými státy, nebo? orgány dožadovaného státu nejsou povinny poskytnout požadované informace za všech okolností. Z toho plyne, že sm?rnice o vzájemné pomoci a na?ízení o správní spolupráci nebyly p?ijaty proto, aby zavedly systém vým?ny informací mezi da?ovými orgány ?lenských stát?, který by jim umožnil zjiš?ovat, zda dodání zboží osobou povinnou k dani, která není sama schopna poskytnout d?kazy nutné k tomuto ú?elu, má charakter dodání uskute?n?ného uvnit? Spole?enství.

(viz body 30–31, 33–34, 38 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

27. září 2007(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 28c část A písm. a) první pododstavec – Dodání zboží uvnitř Společenství – Osvobození od daně – Neexistence povinnosti daňové správy shromažďovat dokazy – Směrnice 77/799/EHS – Vzájemná pomoc mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní – Nařízení (EHS) č. 218/92 – Správní spolupráce v oblasti nepřímých daní“

Ve věci C-184/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 22. dubna 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 25. dubna 2005, v řízení

Twoh International BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Löhmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. června 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Twoh International BV J. H. Sassenem, advocaat,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a M. de Molem, jakož i P. van Ginnekenem, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a C. Jurgensen-Mercier, jako zmocněnci,
- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s E. Fitzsimonsem, SC, a B. Conwayem, BL,

- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za polskou vládu T. Nowakowskim, jako zmocněncem,
- za portugalskou vládu L. Fernandesem a C. Lança, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vypořádání stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 11. ledna 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 17; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“), ve spojení se směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179, dále jen „směrnice o vzájemné pomoci“), a s nařízením Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní (DPH) (Úř. věst. L 24, s. 1, dále jen „nařízení o správní spolupráci“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Twoh International BV (dále jen „Twoh“) a Staatssecretaris van Financiën (státním tajemníkem pro finance) ohledně dodatečného výměru daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jejímž plátcem byla tato společnost za rok 1996 v důsledku dodání zboží uvnitř Společenství.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

Šestá směrnice

3 V souladu s článkem 2 šesté směrnice podléhá DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, jakož i dovoz zboží.

4 Podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice:

„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 daní:

a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, poplatkem pořízovatelem 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.“

Směrnice o vzájemné pomoci

5 Článek 1 odst. 1 směrnice o vzájemné pomoci stanoví:

„Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a majetku, a veškeré údaje týkající se vyměření následujících nepřímých daní:

– daně z přidané hodnoty,

[...]

6 Článek 2 odst. 1 směrnice o vzájemné pomoci stanoví:

„Příslušný orgán některého členského státu může v jednotlivém případě požádat příslušný orgán jiného členského státu o sdělení údaje podle čl. 1 odst. 1. Příslušný orgán dožádaného členského státu není povinen žádosti vyhovět, má-li za to, že příslušný úřad žádajícího státu nevyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů, kterých mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.“

Nařízení o správní spolupráci

7 Podle čl. 4 odst. 3 nařízení o správní spolupráci:

„Příslušnému orgánu členského státu budou na základě údajů shromážděných podle odstavce 1 a výhradně za účelem boje s daňovými úniky, kdykoli to považuje za nezbytné ke kontrole pořízení zboží uvnitř Společenství, neprodleně poskytnuty následující informace anebo přístup k nim:

– identifikační čísla pro účely daně z přidané hodnoty všech osob, které uskutečnily dodání uvedená v odst. 2 druhé odrážce, a

– celková hodnota těchto dodání od každé takové osoby každé osobě, které bylo přiděleno identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty uvedené v odst. 2 první odrážce; hodnoty se vyjadřují ve měně členského státu, který poskytl informace, a vztahují se ke kalendářním čtvrtletím.“ *(neoficiální překlad)*

8 Článek 5 nařízení o správní spolupráci zní následovně:

„1. Nepostažují-li informace poskytnuté podle článku 4, může příslušný orgán členského státu kdykoli v jednotlivých případech požádat o další informace. Dožádaný orgán poskytne informace co nejrychleji a nejpozději do tří měsíců od obdržení žádosti.

2. V případech uvedených v odstavci 1 poskytne dožádaný orgán dožadujícímu orgánu alespoň čísla, data a částky faktur týkajících se jednotlivých obchodních operací uskutečněných mezi osobami v dotyčném členském státě.“ *(neoficiální překlad)*

9 Článek 6 odst. 4 nařízení o správní spolupráci uvádí:

„Příslušný orgán každého členského státu zajistí, aby osobám, které se podílejí na dodání zboží nebo poskytování služeb uvnitř Společenství, bylo umožněno získat potvrzení o platnosti identifikačního čísla pro účely daní z přidané hodnoty jakékoli blíže určené osoby.“ *(neoficiální příklad)*

10 Podmínky upravující výměnu informací jsou stanoveny v hlavě III nařízení o správní spolupráci, jejíž čl. 7 odst. 1 první pododstavec zní následovně:

„Dožádaný orgán některého členského státu poskytne dožadujícímu orgánu jiného členského státu informace uvedené v čl. 5 odst. 2 za předpokladu, že:

- počet a povaha žádostí o informace, které během určitého období podal dožadující orgán, nepřiměřeně nezatěžují dožádaný orgán,
- dožadující orgán vyžaduje obvyklé zdroje informací, které může podle okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavil nebezpečí nedosažení požadovaného cíle,
- dožadující orgán žádá o pomoc pouze tehdy, je-li schopen poskytnout obdobnou pomoc dožadujícímu orgánu jiného členského státu.“ *(neoficiální příklad)*

Vnitrostátní právní úprava

11 Podle čl. 9 odst. 2 písm. b) zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329), ve svém znění použitelném na spor v převodním řízení (dále jen „zákon z roku 1968“), je sazba daní za dodání zboží a poskytování služeb stanovených v tabulce II přílohy tohoto zákona nulová, pokud jsou dodrženy podmínky stanovené obecně závazným správním opatřením.

12 Rubrika 6 písm. a) uvedené tabulky II stanoví, že nulovou sazbou se zdaní „zboží, které je přepravováno do jiného členského státu, pokud toto zboží podléhá dani z pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství.“

13 Článek 12 odst. 1 prováděcí vyhlášky k zákonu z roku 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) stanoví:

„Nárok na uplatnění nulové sazby na dodání zboží a poskytování služeb uvedených v tabulce II přílohy zákona [z roku 1968] existuje pouze tehdy, když z podkladů vyplývá, že tuto sazbu lze uplatnit.“

14 Článek 4 odst. 3 vyhlášky státního tajemníka pro finance o zdanění dodání zboží uvnitř Společenství (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën) ze dne 20. června 1995 stanoví:

„Jestliže je zboží dodáváno zahraničním odběratelům ‚ze závodu‘ nebo ‚ze skladu‘ (cash and carry), nemůže povaha dodání zboží uvnitř Společenství vyplývat z nákladního listu nebo z vlastních dokladů o přepravě dodavatele.“

Jsou však myslitelné okolnosti, na základě kterých může být dodavatel i v této situaci přesvědčen o tom, že zahraniční odběratel bude přepravovat zboží do jiného členského státu. Kromě administrativně vytvořených podkladů a údajů se v tomto případě rovněž musí jednat o stálého odběratele, ledaže dodavatel je známo, že dodání zboží uvnitř Společenství, poskytnuté tomuto odběrateli, bylo přímou problematou, a odběratel o tom vydal níže uvedené prohlášení.

Toto písemné prohlášení, které musí podepsat příjemce zboží, musí obsahovat přinejmenším

jméno odb?ratele a, pokud odb?ratel nep?ejímá zboží osobn?, rovn?ž jméno osoby, která tak ?iní jménem odb?ratele, registra?ní zna?ku vozidla, kterým je zboží p?epravováno, ?íslo faktury, ve které je blíže specifikováno dodané zboží, místo, na které odb?ratel zboží dopraví, jakož i závazek odb?ratele, že na žádost da?ové správy poskytne další informace o míst? ur?ení zboží. Vzor tohoto prohlášení je uveden v p?íloze.

Pokud se transakce ‚cash and carry‘ netýkají stálých odb?ratel? a tyto transakce jsou placeny v hotovosti a dodavatel nemá u t?chto transakcí k dispozici podklady prokazující, že dodání zboží má povahu dodání uskute?ného uvnit? Spole?enství, tj. v p?ípadech, kdy krom? faktury vystavené na jméno zahrani?ního odb?ratele (na nichž je uvedeno identifika?ní ?íslo pro da? z p?ídané hodnoty odb?ratele) neexistují jiné podklady, z nichž by vyplývalo, že se dodání zboží uskute?nilo uvnit? Spole?enství, nem?že dodavatel bez dalšího od?vodnit nárok na uplatn?ní nulové sazby. Za t?chto okolností m?že dodavatel zamezit nebezpe?í dodate?ného vým?ru DPH tím, že kupujícímu vyú?tuje nizozemskou DPH. Pokud kupující vyváží zboží do jiného ?lenského státu, je povinen nahlásit tuto skute?nost nizozemské da?ové správ?. Na základ? tohoto ohlášení si m?že ode?íst vyú?tovanou nizozemskou DPH.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

15 V pr?b?hu roku 1996 dodávala Twoh, spole?nost usazená v Nizozemsku, po?íta?ové sou?ásti podnik?m usazeným v Itálii. V kupních smlouvách se smluvní strany dohodly provést dodání zboží podle obchodní doložky „ze závodu“ („ex-works“ nebo EXW), která je sou?ástí mezinárodních obchodních podmínek („Incoterms 2000“) vydaných Mezinárodní obchodní komorou. Použití této doložky znamenalo, že Twoh byla pouze povinna dát zboží kupujícím k dispozici ve svém skladu v Nizozemsku a odpov?dnost za p?epravu do Itálie nesli po?izovatelé.

16 Spole?nosti Twoh nebylo jejími italskými odb?rateli poskytnuto žádné prohlášení týkající se t?chto dodání, které požadují nizozemské da?ové právní p?edpisy a které slouží k prokázání povahy dodání zboží jakožto dodání uskute?ného uvnit? Spole?enství za ú?elem osvobození od dan? v Nizozemsku. Twoh se nicmén? stále domnívala, že dodání zboží, které bylo uskute?né, p?edstavovalo dodání zboží uvnit? Spole?enství, na n?ž se uplatní nulová sazba DPH. V d?sledku toho vydala faktury, které nevykazovaly DPH, a za tato dodání tedy neodvedla žádnou DPH.

17 Na základ? ú?etní kontroly se nizozemská da?ová správa domnívala, že nebylo prokázáno, že zboží bylo p?epraveno nebo odesláno do jiného ?lenského státu, a že proto neprávem nebyla odvedena žádná DPH. V d?sledku toho oznámila spole?nosti Twoh dodate?ný da?ový vým?r DPH za období od 1. ledna do 31. prosince 1996 ve výši 1 466 629 NLG z titulu samotné dlužné dan?, zvýšené o ?ástek rovnající se 100 % této ?ástky.

18 Twoh podala proti tomuto dodate?nému da?ovému vým?ru DPH stížnost. V rámci ?ízení o stížnosti výslovn? požadovala, aby nizozemská da?ová správa na základ? sm?rnice o vzájemné pomoci a na?ízení o správn? spolupráci shromáždila od p?íslušného italského orgánu informace zp?sobilé ur?it, že dodání tohoto zboží má povahu dodání uskute?ného uvnit? Spole?enství. Uvedená da?ová správa se rozhodla nevyhov?t této žádosti a potvrdila dodate?ný da?ový vým?r DPH.

19 Twoh podala žalobu proti tomuto rozhodnutí u Gerechtshof te Arnhem, který jej na základ? n?kolika d?kaz?, které p?edložila žalobkyn? a které se týkaly dot?ného dodání, zrušil v rozsahu, v n?mž se týkalo t?í dodání, a snížil ?ástek dodate?ného da?ového vým?ru DPH. Uvedený soud m?l nicmén? za to, že nizozemská da?ová správa nebyla povinna požadovat, aby p?íslušný italský orgán provedl pr?zkum v ?lenském stát? ur?ení za ú?elem ov?ení, zda dot?né zboží bylo dovezeno do tohoto státu. Twoh podala proti rozsudku Gerechtshof te Arnhem kasa?ní

opravný prostředek u Hoge Raad der Nederlanden.

20 Hoge Raad der Nederlanden, který se domníval, že spor, který mu byl předložen, nastoluje otázku výkladu práva Společenství ohledně důkazů odeslání nebo přepravy zboží ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice – ve spojení se směrnicí [77/799] a s nařízením [č. 218/92] – v tom smyslu, že pokud nebyly členským státem určení spontánně sděleny žádné informace považované za užitečné, musí členský stát, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží, požádat údajný členský stát určení o informace a jejich výsledky zahrnout do přezkumu důkazů odeslání nebo přepravy zboží?“

K předběžné otázce

21 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice ve spojení se směrnicí o vzájemné pomoci a nařízením o správní spolupráci vykládat v tom smyslu, že daňové orgány členského státu, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží, jsou v rámci dodání zboží uvnitř Společenství povinny vyžádat si informace u orgánů členského státu určení uvedeného dodavatelem a použít je pro určení, zda se skutečně jedná o dodání zboží uvnitř Společenství.

22 Úvodem je třeba připomenout, že v rámci přechodné úpravy DPH použitelné na obchod uvnitř Společenství, zavedené směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z prodané hodnoty a mění směrnice 77/388 s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. v. st. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 160), spočívá zdanění obchodu mezi členskými státy na zásadě přidělení daňového příjmu členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě. Jakékoliv pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž se koná odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, má za logický důsledek dodání osvobozené od daně v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava zboží začíná uskutečňovat podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce téže směrnice (viz rozsudky ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, bod 29, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, body 22 a 24).

23 Co se týče podmínek, za kterých bude dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice osvobozeno od daně, je namístě uvést, že Soudní dvůr rozhodl v bodě 42 svého výše uvedeného rozsudku Teleos a další, že pro tento účel je nutné, aby bylo právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele a aby dodavatel prokázal, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věci fyzicky opustila území členského státu dodání.

24 Soudní dvůr rovněž v bodě 44 výše uvedeného rozsudku Teleos a další konstatoval, že po zrušení hraničních kontrol mezi členskými státy daňové orgány ověřují, zda zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání, či nikoliv, především na základě důkazů poskytnutých osobami povinnými k dani a jejich prohlášení.

25 Pokud jde o důkazy, které jsou osoby povinné k dani povinny předložit, je třeba konstatovat, že žádné ustanovení šesté směrnice se této otázky přímo netýká. Tato směrnice pouze stanoví ve svém čl. 28c části A první části vety, že členské státy mají upravit podmínky, za kterých osvobodí dodání zboží uvnitř Společenství od daně. Nicméně je namístě připomenout, že při výkonu pravomocí, které jim svěřují směrnice Společenství, musejí členské státy respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, zejména zásadu právní

jistoty a zásadu proporcionality (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, jakož i ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další, C?384/04, Sb. rozh. s. I?4191, body 29 a 30).

26 V tomto ohledu je namístě mít za to, jak právem uplatňuje Komise Evropských společenství, že zásada, podle které nese důkazní břemeno vzniku nároku na daňovou výjimku nebo osvobození od daňové povinnosti osoba, která takový nárok uplatňuje, podléhá omezením stanoveným právem Společenství. Za účelem uplatnění čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice tudíž přísluší dodavateli zboží, aby předložil důkaz, že podmínky osvobození od daně, uvedené v bodě 23 tohoto rozsudku, jsou splněny.

27 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že Soudní dvůr v bodě 50 svého výše uvedeného rozsudku Teleos a další rozhodl, že by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by členský stát, který stanovil podmínky pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně tím, že zejména stanovil seznam dokumentů, jež je třeba předložit příslušným orgánům, a který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od daně, mohl později uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH související s tímto dodáním, jestliže vyjde najevo, že z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořízovatel a dodavatel o něm nevěděl ani v době, kdy toto zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání.

28 Na rozdíl od věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Teleos a další, sice předkládací rozhodnutí nečiní žádné úpěsné ohledně dobré víry Twoh a neumožňuje zjistit, zda se odběratel této společnosti dopustil podvodu. V projednávaném případě je významná skutečnost, že Twoh, která nemohla poskytnout důkazy, že zboží bylo skutečně dopraveno do členského státu určení, požádala nizozemskou daňovou správu o získání informací zpřesněných prokázat povahu dodání zboží jakožto dodání uskutečněného uvnitř Společenství od příslušného orgánu tohoto členského státu na základě směrnice o vzájemné pomoci a nařízení o správní spolupráci. Vystává tedy otázka, zda je tento správní orgán povinen takové žádosti vyhovět.

29 Odpověď na tuto otázku lze vyvodit z účelu a obsahu směrnice o vzájemné pomoci, jakož i z nařízení o správní spolupráci.

30 Zaprvé, co se týče účelu obou těchto právních předpisů Společenství, je třeba konstatovat, že z prvního a druhého bodu odvodní směrnice o vzájemné pomoci, jakož i z třetího bodu odvodní nařízení o správní spolupráci vyplývá, že jejich cílem je boj proti podvodům a daňovým únikům a že mají umožnit členským státům určit přesnou sumu daně, která se má vybrat [viz obdobně rozsudek ze dne 13. dubna 2000, W. N., C?420/98, Recueil, s. I?2847, body 15 a 22, jakož i, co se týče 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), rozsudek ze dne 26. ledna 2006, Komise v. Rada, C?533/03, Sb. rozh. s. I?1025, body 49 a 52].

31 Zadruhé, co se týče obsahu uvedených právních předpisů Společenství, z názvu směrnice o vzájemné pomoci a nařízení o správní spolupráci vyplývá, že byly přijaty za účelem úpravy spolupráce daňových orgánů členských států. Jak právem uvádí Komise, jakož i generální advokátka v bodě 23 svého stanoviska, nepřiznávají tyto právní předpisy jednotlivcům kromě získání potvrzení platnosti „identifikačního ísla pro účely DPH určité osoby“ v souladu s čl. 6 odst. 4 nařízení o správní spolupráci žádná práva.

32 Směrnice o vzájemné pomoci totiž s cílem předcházet daňovým podvodům stanoví možnost vnitrostátních daňových orgánů požádat o informace, které samy nemohou získat. Skutečnost, že jak v čl. 2 odst. 1 této směrnice, tak i v čl. 5 odst. 1 nařízení o správní spolupráci použil

zákonodárce Společenství pojem „může“, nasvědčuje tomu, že uvedené orgány sice mají možnost žádat o informace od příslušného orgánu jiného členského státu, taková žádost však nepředstavuje žádnou povinnost. Každému členskému státu přísluší posoudit zvláštní případy, v nichž jsou informace týkající se transakcí provedených osobami povinnými k dani usazenými na jeho území nedostatečné, a rozhodnout, zda tyto případy odvodují předložení žádosti o informaci jinému členskému státu.

33 Krom toho stanoví uvedené právní předpisy Společenství rovněž hranice spolupráce mezi členskými státy, neboť orgány dožadovaného státu nejsou povinny poskytnout požadované informace za všech okolností. Článek 7 odst. 1 první pododstavec první odrážka nařízení o správní spolupráci totiž stanoví, že počet a povaha žádostí o informace, které během určitého období podal dožadující orgán, nesmí tyto orgány nepřiměřeně zatěžovat. Krom toho stanoví druhá odrážka téhož ustanovení, jakož i čl. 2 odst. 1 směrnice o vzájemné pomoci, že tyto orgány nejsou povinny poskytnout informace, pokud se ukáže, že příslušný orgán dožadujícího státu nevyčerpal své obvyklé zdroje informací.

34 Z toho plyne, že směrnice o vzájemné pomoci a nařízení o správní spolupráci nebyly přijaty proto, aby zavedly systém výměny informací mezi daňovými orgány členských států, který by jim umožnil zjišťovat, zda dodání zboží osobou povinnou k dani, která není sama schopna poskytnout dokazy nutné k tomuto účelu, má charakter dodání skutečného uvnitř Společenství.

35 Toto konstatování je rovněž potvrzeno judikaturou Soudního dvora týkající se vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány v oblasti přímých daní, kterou lze obdobně použít na takovou situaci, jako je situace ve věci v původním řízení. Podle této judikatury může členský stát s odvoláním na směrnici o vzájemné pomoci žádat od příslušných orgánů jiného členského státu o veškeré údaje, které mu mohou umožnit správné vyměření daní. Nicméně nic nebrání dotčeným daňovým orgánům, aby od samotné osoby povinné k dani vyžadovaly doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je namístě přiznat požadovaný daňový odpis, či nikoliv (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. října 1999, Vestergaard, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 26, jakož i ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147, body 49 a 50).

36 Krom toho jsou informace, o jejichž sdělení mohou příslušné orgány členského státu na základě směrnice o vzájemné pomoci žádat, právy ty, které se jim zdají být nutné ke stanovení správné částky daní podle legislativy, kterou musejí samy použít. Tato směrnice nemá žádný dopad na pravomoc uvedených orgánů určit zejména, zda jsou splněny podmínky, které tato legislativa stanoví pro osvobození operace od daní (viz obdobně výše uvedený rozsudek Vestergaard, bod 28).

37 Konečně je namístě dodat, že i za předpokladu, že daňová správa členského státu dodání obdržela informaci od členského státu určení, podle níž pořizovatel předložil daňovým orgánům tohoto státu daňové přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství, nepředstavuje takové přiznání určující důkaz pro to, že zboží skutečně opustilo území členského státu určení (viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, body 71 a 72).

38 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice ve spojení se směrnicí o vzájemné pomoci a nařízením o správní spolupráci je třeba vykládat v tom smyslu, že daňové orgány členského státu, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží v rámci jeho dodání uvnitř Společenství, nejsou povinny vyžádat si informace od orgánů členského státu určení uvedeného dodavatelem.

K nákladům řízení

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

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

Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, ve spojení se směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní, ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992, a s nařízením Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní, je třeba vykládat v tom smyslu, že daňové orgány členského státu, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží v rámci jeho dodání uvnitř Společenství, nejsou povinny vyžádat si informace od orgánů členského státu určení uvedeného dodavatelem.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.