

V?c C-430/09

**Euro Tyre Holding BV**

v.

**Staatssecretaris van Financiën**

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

„Šestá sm?rnice o DPH – ?láanky 8 odstavec 1 písm. a) a b), 28a odst. 1 písm. a), 28b ?ást A odst. 1 a 28c ?ást A písm. a) první pododstavec – Osvobození zboží odeslaného ?i p?epraveného uvnit? Unie od dan? – Dodání stejného zboží, která po sob? následují a která zakládají jedno odeslání nebo jednu p?epravu uvnit? Spole?enství“

Shrnutí rozsudku

*Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – P?echodná úprava zdan?ní obchodu mezi ?lenskými státy – Osvobození zboží odeslaného ?i p?epraveného uvnit? Spole?enství od dan?*

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

V p?ípad?, kdy je zboží p?edm?tem dvou po sob? následujících dodání mezi r?znými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak p?edm?tem pouze jedné p?epravy uvnit? Spole?enství, musí být ur?ení pln?ní, jemuž má být tato p?eprava p?i?tena, tedy prvnímu ?i druhému dodání – vzhledem k tomu, že toto pln?ní spadá z tohoto d?vodu pod pojem dodání uvnit? Spole?enství ve smyslu ?l. 28c ?ásti A písm. a) prvního pododstavce šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice 96/95, ve spojení s ?l. 8 odst. 1 písm. a) a b), ?l. 28a odst. 1 písm. a) prvním pododstavcem a ?l. 28b ?ásti A odst. 1 této sm?rnice – provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného p?ípadu za ú?elem prokázání toho, které z obou dodání spl?uje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnit? Spole?enství.

Za takových okolností, kdy první po?izovatel, který nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník na území ?lenského státu prvního dodání, projeví sv?j zám?r p?epravit toto zboží do jiného ?lenského státu a p?edloží své identifika?ní ?íslo pro da? z p?idané hodnoty, které bylo p?id?leno tímto jiným státem, musí být p?eprava uvnit? Spole?enství p?i?tena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo p?evedeno na druhého po?izovatele v ?lenském stát? ur?ení p?epravy uvnit? Spole?enství, což musí ov?it vnitrostátní soud.

(viz body 44–45 a výrok)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

16. prosince 2010(\*)

„Šestá směrnice o DPH – články 8 odstavec 1 písm. a) a b), 28a odst. 1 písm. a), 28b část A odst. 1 a 28c část A písm. a) první pododstavec – Osvobození zboží odeslaného či přepraveného uvnitř Unie od daně – Dodání stejného zboží, která po sobě následují a která zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu uvnitř Společenství“

Ve věci C-430/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 9. října 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 2. listopadu 2009, v řízení

### **Euro Tyre Holding BV**

proti

### **Staatssecretaris van Financiën,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Euro Tyre Holding BV T. C. van Zwietenem, belastingadviseur,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a B. Koopman, jako zmocněnkyněmi,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem jakož i M. Germani a M. Tassopoulou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

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

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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 96/95/ES ze dne 20. prosince 1996 (Úř. věst. L 338, s. 89; Zvl. vyd. 09/01, s. 160, dále jen „šestá

směrnice“), ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) a čl. 28b části A odst. 1 této směrnice.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Euro Tyre Holding BV (dále jen „ETH“) a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) ve věci dodatečných výměr daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou musela tato společnost zaplatit v návaznosti na transakci zahrnující dvě po sobě následující dodání stejného zboží.

## Právní rámec

### Šestá směrnice

3 Článek 8 odst. 1 písm. a) a b) šesté směrnice stanoví:

„Za místo dodání zboží se považuje:

a) je-li zboží odesíláno nebo přepravováno dodavatelem nebo osobou, které je dodáváno [pořizovatelem], anebo třetí osobou: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které má být dodáno [pořizovateli]. [...]

b) není-li zboží odesíláno ani přepravováno: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.“

4 Článek 28a odst. 1 písm. a) první pododstavec šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] 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.“

5 Článek 28b část A odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy pořizovateli.“

6 Článek 28c část A písm. a) první pododstavec této směrnice zní následovně:

„Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění 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 přepravováno prodávajícím nebo jeho jménem, 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.“

7 Článek 22 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z článku 28h téže směrnice, stanoví pro poplatníky řadu povinností týkajících se zejména účetnictví, fakturace, daňového přiznání, jakož i souhrnného výkazu, který jsou povinni předložit daňové správě. Odstavec 6 písm. b) první

pododstavec tohoto článku zní následovně:

„Každá osoba povinná k dani, která má identifikační číslo pro [DPH], předloží rovněž souhrnný výkaz všech poskytovatelů, kteří mají identifikační číslo pro [DPH] a kterým dodala zboží za podmínek stanovených v čl. 28c části A písm. a) a d), jakož i souhrnný výkaz příjemců plnění uvedených v pátém pododstavci, kteří mají identifikační číslo pro [DPH].“

#### *Vnitrostátní právní úprava*

8 Z písemného vyjádření nizozemské vlády předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že vnitrostátní předpisy použitelné na spor v povodním řízení jsou obsaženy v zákoně z roku 1968 o dani z obrátu (*Wet op de omzetbelasting 1968*) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, dále jen „zákon z roku 1968“).

9 Článek 5 zákona z roku 1968 stanoví, že v případě, že dodávané zboží je odesíláno nebo přepravováno, nachází se místo dodání zboží v místě, kde se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava.

10 Podle čl. 9 odst. 2 písm. b) zákona z roku 1968 činí daň u dodání zboží a poskytování služeb uvedených v tabulce II tohoto zákona 0 %, pokud jsou splněny podmínky uložené obecným prováděcím opatřením.

11 Položka a.6 uvedené tabulky II, ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu ve věci v povodním řízení, hovořila o „zboží, které je přepravováno do jiného členského státu, pokud toto zboží podléhá dani z jeho poskytnutí uvnitř Společenství.“

#### **Spor v povodním řízení a předběžná otázka**

12 ETH je nizozemskou společností, jejíž obchodní činnost spočívá v dodávání náhradních dílů pro automobily a jiná vozidla. V době od 1. října 1997 do 31. ledna 1999 prodala několik šarží pneumatik společně s Miroco BVBA a VBS BVBA usazeným v Belgii (dále jen „Miroco“ a „VBS“ nebo společně „kupující“) s dodacími podmínkami „ze skladu“. Tyto dodací podmínky znamenaly, že ETH měla povinnost dodat zboží do svého skladu ve Venlo (Nizozemsko) a že se přeprava zboží měla uskutečnit jménem a na riziko kupujících. Při uzavírání kupních smluv oznámili kupující společnosti ETH, že zboží bude přepravováno do Belgie.

13 ETH předložila kupujícím na základě uvedených prodejů faktury, které neuváděly DPH. Kupující zaplatili za zboží před jeho dodáním.

14 Před dodáním zboží podle kupních smluv prodal každý z kupujících uvedené zboží dále společnosti Banden Decof NV (dále jen „Decof“) usazené v Belgii s dodacími podmínkami, že k přepravě zboží do provozovny Decof má dojít jménem a na riziko společnosti Miroco, případně VBS.

15 Zboží bylo odebráno zástupcem společností Miroco nebo VBS ve skladu společnosti ETH v Nizozemsku a převezeno přímo do provozovny společnosti Decof v Belgii kamionem s řidičem, který uvedeným společně poskytl za úplaty Decof. Při každém odběru předal řidič společnosti ETH jím podepsané prohlášení, které uvádělo, že zboží bylo přepravováno do Belgie. Společnost ETH bylo následně sděleno, že zboží nebylo přepravováno ke kupujícím. Do přepravy tato společnost nezasahovala.

16 Před dodáními potvrdila daňová správa na žádost ETH, že identifikační čísla pro DPH kupujících jsou správná. Poté ETH k uvedeným dodáním předložila prohlášení uvedené v čl. 22 odst. 6 písm. b) šesté směrnice.

17 Po šetření provedeném v roce 1999 u ETH zamítl inspektor jakožto orgán, který je v Nizozemsku příslušný k výběru DPH, příznání obsahující nulovou daň a zaslal této společnosti dva dodatečné výměry na DPH týkající se období od 1. ledna 1997 do 31. prosince 1998 a období od ledna 1999. Na základě prvního odvolání zrušil inspektor dodatečné výměry z důvodu, že obsahovaly chybu v názvu adresáta. Po opravě této chyby vydal inspektor dva nové dodatečné výměry. Po podání nového odvolání snížil uvedený inspektor částku obsaženou v prvním dodatečném výměru a částku uvedenou ve druhém dodatečném výměru potvrdil.

18 Proti těmto dvěma dodatečným výměrám podala ETH žalobu u Gerechthshof te 's-Hertogenbosch. Ve svém rozsudku ze dne 6. března 2007 tento soud rozhodl, že přeprava uvnitř Společenství, k níž došlo mezi Nizozemskem a Belgií, spadá do rámce dodání, která uskutečnil kupující pro společnost Decof. Proto vzhledem k rozsudku ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227), nebyla podle jeho názoru ETH oprávněna použít na svá dodání kupujícím osvobození od daně z titulu dodání uvnitř Společenství upraveného v čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice. Uvedený soud měl nicméně z jiných důvodů za to, že žaloba je částečně opodstatněná a snížil výši částek v obou napadených dodatečných výměrech. ETH podala proti uvedenému rozsudku u předkládajícího soudu kasační opravný prostředek.

19 Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Jak je třeba určit – ve světle úvodní vety a písm. a) čl. 28c části A šesté směrnice o DPH, jakož i čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce a čl. 28b části A [odst. 1] této směrnice – v případě, kdy je stejné zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání uskutečněných mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, takže lze hovořit o jediném odeslání nebo jedině přepravě uvnitř Společenství, ke kterému dodání musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena, pokud přepravu zboží provádí osoba (nebo je přeprava prováděna na její účet), která má jak postavení kupujícího, a to v rámci prvního dodání, tak i postavení prodávajícího v rámci dodání druhého?“

### **K předběžné otázce**

20 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda v případě, že je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak je předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být tato přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání, jelikož tato operace spadá z tohoto důvodu pod pojem dodání uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce a čl. 28b části A odst. 1 této směrnice.

21 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že cílem této otázky vnitrostátního soudu je, aby byla upřesněna odpověď, kterou dal Soudní dvůr ve výše citovaném rozsudku ve věci EMAG Handel Eder. V bodě 45 tohoto rozsudku, jakož i v bodě 1 prvním pododstavci jeho výroku Soudní dvůr rozhodl, že v případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, může být toto odeslání nebo přeprava přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice. V této souvislosti předkládající soud uvádí, že Soudní

dv?r neup?esnil, jakým zp?sobem je t?eba ur?it, kterému z obou dodání musí být p?eprava p?i?tena.

22 V?c, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek EMAG Handel Eder m?la obdobný skutkový kontext, jaký je dán ve sporu v p?vodním ?ízení. Tato v?c se totiž týkala dvou po sob? následujících dodání téhož zboží, která byla p?edm?tem jediné p?epravy uvnit? Spole?enství. Stejn? jako ve sporu v p?vodním ?ízení se dodání ú?astnily t?i osoby povinné k dani usazené ve dvou r?zných ?lenských státech. V uvedené v?ci však zprost?edkující kupující obdržel objednávku dodání zboží od kone?ného kupujícího p?ed po?ízením tohoto zboží u svého dodavatele, zatímco spor ve v?ci v p?vodním ?ízení se týká situace, v níž zprost?edkující kupující prodá kone?nému kupujícímu zboží, které p?edtím získal od svého dodavatele bez p?edchozí objednávky.

23 V bod? 38 výše uvedeného rozsudku EMAG Handel Eder Soudní dv?r rozhodl, že i když dv? po sob? následující dodání zakládají pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za dodání, která po sob? ?asov? následují.

24 Ohledn? místa t?chto dvou dodání m?l Soudní dv?r za to, že je-li dodání, které vede k odeslání nebo p?eprav? zboží uvnit? Spole?enství, a které má tedy za logický d?sledek po?ízení uvnit? Spole?enství, zdan?né v ?lenském stát?, v n?mž zmín?né odeslání nebo p?eprava kon?í, prvním ze dvou po sob? následujících dodání, považuje se za místo druhého dodání místo po?ízení uvnit? Spole?enství, které mu p?edcházelo, to jest místo v ?lenském stát? ur?ení. Naopak, pokud je dodání, které vede k odeslání nebo p?eprav? zboží uvnit? Spole?enství, druhým ze dvou po sob? následujících dodání, pak se má za to, že k prvnímu dodání, které bylo již z povahy v?ci uskute?n?no p?ed odesláním nebo p?epravou zboží, došlo v ?lenském stát?, v n?mž se toto odeslání nebo tato p?eprava za?aly uskute??ovat (výše uvedený rozsudek EMAG Handel Eder, bod 50).

25 Podle ?l. 8 odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice je proto ur?eno pouze místo dodání, které vede k odeslání nebo p?eprav? zboží uvnit? Spole?enství, jelikož se za n?j považuje místo v ?lenském stát?, v n?mž se toto odeslání nebo p?eprava za?ínají uskute??ovat. Místo jiného dodání se ur?uje v souladu s ?l. 8 odst. 1 písm. b) téže sm?rnice. Za takové místo se považuje místo nacházející se bu? v ?lenském stát?, v n?mž se zmín?né odeslání nebo p?eprava za?íná uskute??ovat, nebo v ?lenském stát?, v n?mž se zmín?né odeslání nebo p?eprava kon?í, podle toho, zda je toto dodání prvním nebo druhým ze dvou po sob? následujících dodání (výše uvedený rozsudek EMAG Handel Eder, bod 51).

26 Tyto záv?ry lze vztáhnout i na takové okolnosti, jaké jsou p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení.

27 Co se tý?e otázky, jakému dodání musí být p?i?tena p?eprava uvnit? Spole?enství, pokud je uskute?n?na osobou, která byla jakožto první po?izovatel a druhý dodavatel ú?astna obou dodání, nebo je uskute?n?na jejím jménem, je t?eba konstatovat, že v tomto ohledu není v šesté sm?rnici stanoveno žádné obecné pravidlo. Odpov?? na tuto otázku závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností umož?ujících ur?it, jaké dodání spl?uje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnit? Spole?enství.

28 V této souvislosti je třeba připomenout, že stejně jako i 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 pojmy dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství objektivní povahu a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění (rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 38, a ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 39).

29 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice 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 jestliže v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy uvedené zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 42; rozsudky ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 23, a ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 27).

30 I když se předkládající soud táže pouze na podmínku týkající se přepravy uvnitř Společenství, je nutno zohlednit i obě další podmínky uvedené v předchozím bodě, jelikož okolnosti, za kterých jsou tyto podmínky splněny, mohou být důležité při posuzování podmínky dotčené ve věci v povodním řízení.

31 Pokud jde nejprve o převod práva nakládat se zbožím jako vlastník v rámci po sobě následujících dodání, je nutno připomenout, že Soudní dvůr v bodě 38 výše uvedeného rozsudku EMAG Handel Eder rozhodl, že zprostředkující pořizovatel může převést na druhého pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník až poté, co ho předtím získal od prvního prodávajícího.

32 Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v povodním řízení, je tedy třeba mít za to, že odběratel zboží ze skladu společnosti ETH zástupcem prvního pořizovatele musí být považován za převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na posledně uvedeného, což je skutečnost, která musí být prokázána prvnímu dodání.

33 Tato okolnost však sama o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat.

34 V případě, kdy pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek X, bod 47 a citovaná judikatura).

35 Pokud kupující jakožto první pořizovatelé v daném případě projeví svůj záměr přepravit zboží do jiného členského státu, než je stát dodání, a předložili své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, mohla mít společnost ETH za to, že plnění, která prováděla, představují dodání uvnitř Společenství.

36 Nicméně po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele může být dodavatel uskutečňující první dodání považován za osobu povinnou uhradit DPH z tohoto plnění,

pokud by byl tímto pořizovatelem informován o skutečnosti, že zboží bylo předtím než opustilo belgický stát dodání, dále prodáno jiné osobě povinné k dani, a pokud po tomto oznámení nezaslal pořizovateli opravenou fakturu zahrnující DPH.

37 Pokud jde dále o podmínku důkazu, která je jednou z podmínek osvobození od daně připomenutých v bodě 29 tohoto rozsudku, je třeba uvést, že i když je zásadně na dodavateli, aby prokázal, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného belgického státu, platí, že za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území belgického státu dodání a kdy je na tomto pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo belgický stát dodání, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům hlavně na skutečnostech, které se za tímto účelem dozví od pořizovatele.

38 Z judikatury Soudního dvora sice vyplývá, že je v takovém případě legitimní požadovat, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že plnění, které provádí, jej nepovede k ústati na daňovém úniku. Jakmile však dodavatel splnil své povinnosti ohledně důkazu o dodání uvnitř Společenství, přestože pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z belgického státu dodání, měl by být v tomto belgickém státě považován za osobu povinnou uhradit DPH pořizovatel (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Teleos a další, body 66 a 67).

39 Ze spisu vyplývá, že když společnost ETH ve věci v původním řízení kvalifikovala své dodání jako dodání uvnitř Společenství a osvobodila jej od DPH, vycházela z belgického identifikačního čísla pro DPH kupujících, o jehož ověření požádala nizozemské daňové orgány, jakož i z prohlášení kupujících, které bylo předloženo při odběru zboží v jejím skladu a které uvádělo, že zboží bude přepraveno do Belgie. Otázku, zda ETH tímto splnila svou důkazní povinnost a povinnost řádné péře, musí posoudit předkládající soud na základě podmínek upravených v tomto ohledu vnitrostátním právem.

40 Konečně, pokud jde o podmínku týkající se odeslání či přepravy zboží mimo belgický stát dodání, je třeba upřesnit, že aťkoli, jak vyplývá z bodu 45 výše uvedeného rozsudku EMAG Handel Eder, je otázka, kdo má právo nakládat se zbožím jako vlastník buď přepřavy uvnitř Společenství, nerozhodná, mohla by okolnost, že tuto přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, hrát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedená přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání. Nicméně v případech, kdy je přeprava uskutečňována osobou, která se účastní obou plnění, nebo jménem této osoby, tak jako je tomu ve věci v původním řízení, není tato okolnost relevantní.

41 Proto okolnost, že se ve věci v původním řízení druhý pořizovatel účastnil přepravy, není skutečností, která by umožnila učinit závěr, že tato přeprava musí být přičtena druhému dodání.

42 Stejně tak okolnost, že zboží nebylo přepraveno na adresu prvních pořizovatelů, neumožňuje vyloučit, že přeprava byla uskutečněna v rámci prvního dodání, nebo uplatnění osvobození od daně na dodání uvnitř Společenství podléhá podmínce, podle níž musí být přeprava dokončena v jiném belgickém státě, než je belgický stát dodání, adresa, kde je přeprava skončena, je přitom v této souvislosti nerozhodná.

43 Tento výklad není zpochybněn zněním čl. 28b části A odst. 1 šesté směrnice, podle níhož se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy pořizovateli. Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, je cílem sledovaným přechodnou daňovou úpravou, jejíž součástí je uvedené ustanovení, převod daňového přijmu na belgický stát, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, Sb. rozh. s. I-3581, body 30 a 31), a nikoli určení osoby, která uskutečnila



pořízení zboží uvnitř Společenství.

44 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání – vzhledem k tomu, že toto plnění spadá z tohoto důvodu pod pojem dodání uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvním pododstavcem a čl. 28b částí A odst. 1 této směrnice – provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství.

45 Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, kdy první pořizovatel, který nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství. Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda ve sporu, který mu byl předložen, je tato podmínka splněna.

### **K nákladem řízení**

46 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:

**V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání – vzhledem k tomu, že toto plnění spadá z tohoto důvodu pod pojem dodání uvnitř Společenství ve smyslu 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, ve znění směrnice Rady 96/95/ES ze dne 20. prosince 1996, ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvním pododstavcem a čl. 28b částí A odst. 1 této směrnice – provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství.**

**Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, kdy první pořizovatel, který nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro daň z předané hodnoty, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství. Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda ve sporu, který mu byl předložen, je tato podmínka splněna.**

Podpisy

\* Jednací jazyk: nizozemština.