

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

20. června 2018(*)

„řízení o předložené otázce – Da? z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 143 odst. 1 písm. d) a čl. 143 odst. 2 – Osvobození od DPH při dovozu – Důkaz, po němž následuje dodání uvnitř Společenství – Podmínky – Důkaz o odeslání či přepravě zboží do jiného členského státu – Přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně – Převod práva nakládat se zbožím poživatele – Daňový podvod – Neexistence povinnosti příslušného orgánu pomoci osobě povinné k dani shromáždit informace nezbytné k prokázání toho, že splnila podmínky pro osvobození od daně“

Ve věci C-108/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předložené otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Vilniaus apygardos administracinis teismas (krajský správní soud ve Vilniusu, Litva) ze dne 15. února 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 3. března 2017, v řízení

„Enteco Baltic“ UAB

proti

Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

za přítomnosti:

Vilniaus teritorin? muitin?,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (zpravodajka) a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. ledna 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za „Enteco Baltic“ UAB A. Medelien?, advokát?, a M. Bielskien?, advokato padėj?ja,
- za litevskou vládu R. Krasuckait? a D. Stepanien?, jakož i K. Dieninise a D. Kriau?i?nasem, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a J. Jokubauskait?, jako zmocn?nkyn?mi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. března 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 138, čl. 143 odst. 1 písm. d) a čl. 143 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009 (Úř. věst. 2009, L 175, s. 12, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady daňové neutrality a zásady ochrany legitimního očekávání.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi „Enteco Baltic“ UAB a Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Celní odbor ministerstva financí, Litva) (dále jen „celní správa“) ve věci osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) pro palivo dovážené do Litvy z Běloruska, které je poté odesíláno nebo přepravováno do jiných členských států.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

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

4 Článek 131 této směrnice stanoví:

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

5 Článek 138 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepravováno mimo jejich území, avšak uvnitř [Unie], prodávajícím nebo poskytovatelem 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.“

6 Směrnicí 2009/69, jejíž lhůta pro provedení uplynula dne 1. ledna 2011, byl do článku 143 směrnice o DPH v původním znění doplněn odstavec 2. Transakce dotčené ve věci v původním řízení proběhly v období od roku 2010 do roku 2012, takže ve věci v původním řízení se použijí dvě po sobě následující znění tohoto článku 143.

7 Body 3 až 5 odůvodnění směrnice 2009/69 uvádí:

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

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

5) Jelikož z těchto důvodů nemůže být cíle této směrnice, totiž řešení problému úniků v oblasti DPH, uspokojivě dosaženo na úrovni členských států, a proto je možné být lépe dosaženo na úrovni Společenství, může Společenství přijmout opatření [...]“

8 Článek 143 směrnice o DPH stanoví:

„1. členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

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

[...]

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

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

b) identifikační číslo pro DPH pořizovatele, jemuž má být zboží dodáno podle čl. 138 odst. 1, [...];

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

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

9 Článek 167 této směrnice zní:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.“

Nařízení o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH

10 Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1) je přepracovaným zněním nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti [DPH] a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. 2003, L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392).

11 Nařízení č. 904/2010 zrušuje, jak stanoví první pododstavec článku 61, nařízení č. 1798/2003 k 1. lednu 2012 a v souladu s druhým pododstavcem článku 62 se použije od téhož data. Vzhledem k tomu, kdy mělo dojít k výměně informací požadované ve sporu v převodním řízení, je pro účely této věci relevantní nařízení č. 904/2010.

12 Body 3, 4 a 7 odvodňují nařízení č. 904/2010 znění:

„3) Vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpořtovým ztrátám a k porušování zásady spravedlivého zdanění. Mohou také způsobit

narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže. Ovlivňují tak fungování vnitřního trhu.

4) Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH vyžaduje úzkou spolupráci mezi příslušnými orgány v jednotlivých členských státech odpovědnými za uplatňování předpisů v této oblasti.

[...]

7) Pro účely výběru splatné daně by měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH. V důsledku toho musí nejen kontrolovat správné uplatňování daně splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatňování daně spojené s činností vykonávanou na jejich území, která je splatná v jiném členském státě.“

13 Článek 1 odst. 1 a 2 tohoto nařízení stanoví:

„1. Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých příslušné orgány členských států odpovědné za uplatňování právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.“

Za tímto účelem stanoví toto nařízení pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Vymezuje zejména pravidla a postupy, které členským státům umožňují shromažďovat a vyměřovat uvedené informace elektronickými prostředky.

2. Toto nařízení stanoví podmínky, za nichž jsou orgány uvedené v odstavci 1 nápomocny při ochraně před únikem z DPH ve všech členských státech.“

14 Článek 7 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví:

„Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán informace podle článku 1 včetně informací týkajících se konkrétního případu či konkrétních případů.“

15 Článek 54 odst. 1 tohoto nařízení stanoví:

„Dožádaný orgán jednoho členského státu poskytne dožadujícímu orgánu jiného členského státu informace uvedené v článku 1 za předpokladu, že:

a) počet a povaha žádostí o informace, které během určitého období podal dožadující orgán, nepředstavují pro dožádaný orgán nepřiměřenou administrativní zátěž;

b) dožadující orgán vyžádá informace z obvyklých zdrojů informací, které mohl podle okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavil nebezpečí nedosažení požadovaného cíle.“

Právní předpisy o spotřebních daních

16 Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12) stanoví v kapitole IV pravidla pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Součástí této kapitoly jsou články 17 až 31 této směrnice.

17 Článek 21 odst. 1 až 3 uvedeného směrnice stanoví:

„1. Přeprava zboží podléhajícího spotřební dani se považuje za uskutečňovanou v režimu s podmíněným osvobozením od daně pouze v případě, že se uskutečňuje za použití elektronického správního dokladu zpracovaného podle odstavců 2 a 3.

2. Pro účely odstavce 1 tohoto článku předloží odesílatel příslušným orgánům členského státu odesláním návrh elektronického správního dokladu pomocí elektronického systému podle článku 1 rozhodnutí č. 1152/2003/ES (dále jen „elektronický systém“).

3. Příslušné orgány členského státu odesláním elektronicky ověřené údaje v návrhu elektronického správního dokladu.

Nejsou-li tyto údaje správné, neprodleně o tom vyrozumí odesílatele.

Jsou-li tyto údaje správné, příslušné orgány členského státu odesláním přídatelného dokumentu specifický správní referenční kód a sdělí ho odesílateli.“

18 Článek 24 uvedené směrnice stanoví:

„1. Po přijetí zboží podléhajícího spotřební dani na kterémkoli z míst určení uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) bodech i), ii) a iv) a odst. 2 předloží příjemce příslušným orgánům neprodleně, avšak nejdéle do pěti pracovních dní po ukončení přepravy, s výjimkou případů příslušným orgánům uspokojivé zdatných, oznámení o jeho přijetí (dále jen „oznámení o přijetí zboží“) pomocí elektronického systému.

[...]

3. Příslušné orgány členského státu určení elektronicky ověřené údaje v oznámení o přijetí zboží.

Nejsou-li tyto údaje správné, neprodleně o tom vyrozumí příjemce.

Jsou-li tyto údaje správné, příslušné orgány členského státu určení potvrdí příjemci registraci oznámení o přijetí zboží a zašlou toto oznámení příslušným orgánům členského státu odesláním.

4. Příslušné orgány členského státu odesláním zašlou oznámení o přijetí zboží odesílateli. Pokud se místo odesláním a místo určení nacházejí v téže členské státě, zašlou příslušné orgány tohoto členského státu oznámení o přijetí zboží přímo odesílateli.“

19 Nařízení Komise (ES) č. 684/2009 ze dne 24. července 2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně (Úř. věst. 2009, L 197, s. 24), stanoví v souladu se svým čl. 1 písm. a) pravidla pro formu a obsah elektronických zpráv zasílaných pomocí elektronického systému ve smyslu čl. 21 odst. 2 směrnice 2008/118 pro účely článků 21 až 25 této směrnice.

20 Článek 3 tohoto nařízení stanoví:

„1. Návrh elektronického správního dokladu předkládaného podle čl. 21 odst. 2 směrnice 2008/118/ES a elektronický správní doklad, kterému byl přidělen správní referenční kód podle čl. 21 odst. 3 třetího pododstavce uvedené směrnice, musí splňovat požadavky uvedené v tabulce 1 přílohy I tohoto nařízení.

2. Návrh elektronického správního dokladu se předkládá nejdříve 7 dní před datem, které je v tomto dokladu uvedeno jako den odesláním dotčeného zboží podléhajícího spotřební dani.“

21 ?lánek 7 uvedeného na?ízení stanoví:

„Oznámení o p?íjetí zboží p?edkládané podle ?lánku 24 sm?rnice 2008/118/ES a oznámení o vývozu zboží podle ?lánku 25 uvedené sm?rnice musí spl?ovat požadavky stanovené v tabulce 6 p?ílohy I tohoto na?ízení.“

Litevská právní úprava

22 ?lánek 143 odst. 1 a 2 sm?rnice o DPH byl do litevského práva proveden ?lánkem 35 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (litevský zákon o DPH, dále jen „zákon o DPH“). Tento ?lánek 35, nadepsaný „P?ípady, ve kterých dovážené zboží nepodléhá DPH p?i dovozu“, je sou?ástí hlavy V zákona o DPH. Tento ?lánek stanoví:

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

2. Ustanovení tohoto ?lánku se použijí, je-li dovozce zaregistrován pro ú?ely DPH v Litevské republice a zboží je p?epraveno do jiného ?lenského státu ve lh?t? do jednoho m?síce ode dne uskute?n?ní zdanitelného pln?ní ve smyslu ?l. 14 odst. 12 a 13 tohoto zákona. Lh?ta pro p?epравu m?že být prodloužena z d?vodu objektivních okolností.

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

23 ?lánek 49 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Sazba DPH 0 % se použije na zboží dodané osob? registrované pro ú?ely DPH v jiném ?lenském stát? vyvážené z tuzemska do jiného ?lenského státu [...]“

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

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

[...]

4. Aniž jsou dot?ena ostatní ustanovení tohoto ?lánku, je správce dan? oprávn?n požadovat v souladu s Mokes?io administravimo ?statymas [zákon o správ? daní] další doklady, podle nichž m?že posoudit, zda je uplatn?ní 0 % sazby DPH d?vodné. [...]

5. Aniž jsou dot?ena ostatní ustanovení tohoto ?lánku, je správce dan? oprávn?n získat z vlastní iniciativy ?i prost?ednictvím pov??ených donucovacích orgán? další doklady, podle nichž m?že posoudit, zda je uplatn?ní 0 % sazby DPH d?vodné. [...]

25 Pravidla pro osvobození od DPH p?i dovozu zboží, které se doveze a dodává do jiného ?lenského státu Evropské unie (dále jen „Pravidla“), byla schválena rozhodnutím ?editele celní správy a vedoucího Valstybin? mokes?io inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

(Státní daňová inspekce Ministerstva financí, Litva) (dále jen „inspekce“) ? 1B-439/VA-71 ze dne 29. dubna 2004. Bod 4 těchto pravidel zní následovně:

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

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

[...]

26 Bod 7 uvedených pravidel uvádí:

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

[...]

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

27 Rozhodnutím ředitele celní správy a vedoucího inspekce ? 1B-773/VA-119 ze dne 28. prosince 2010, které nabylo účinnosti dne 1. ledna 2011, byla Pravidla změněna. Toto rozhodnutí doplňuje nový bod 71, který zní:

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

Spor v převodním řízení a předběžné otázky

28 Enteco Baltic je společností se sídlem v Litvě. Vyvíjí činnost v oblasti velkoobchodu s palivy.

29 V období od roku 2010 do roku 2012 dotčeném ve věci v převodním řízení Enteco Baltic dovážela do Litvy palivo z Běloruska. Toto palivo spadalo do tzv. „celního režimu 42“, který umožňuje propustit do volného oběhu zboží osvobozené od DPH při dovozu. V dovozních prohlášeních tato společnost uvedla pro účely DPH identifikační číslo poskytovatele z jiného členského státu, kterým zamýšlela dodat toto zboží. Zboží skladovala ve skladech podléhajících spotřební dani, které vlastnily jiné litevské podniky.

30 Enteco Baltic prodávala toto palivo společně usazeným v Polsku, na Slovensku a v Maďarsku na základě písemných smluv a jednotlivých objednávek. Tyto smlouvy počítaly s dodávkou „ze závodu“ (ex-works nebo EXW). Enteco Baltic tedy podle uvedených smluv měla povinnost předat palivo kupujícím v Litvě, kteří pak odpovídali za jeho další přepravu do členského státu určení. Jak individuální objednávky kupujících, tak faktury vystavené společností Enteco Baltic byly obvykle zasílány elektronickou poštou.

31 Pro účely přepravy byly pro zboží vystavovány elektronické dokumenty pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani, jakož i nákladní listy 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. srpence 1978). Tyto údaje vyplňovali odpovědní pracovníci skladu s daňovým dozorem v místě odeslání a uváděli zejména místo odeslání zboží (tj. odesílající sklad s daňovým dozorem), jeho kupce a místo dodání (tj. přijímající sklad s daňovým dozorem).

32 Po dodání zboží do skladu s daňovým dozorem v místě určení nacházejícím se v Polsku Enteco Baltic obdržela elektronické potvrzení o dodání tohoto zboží (dále jen „potvrzení e-ROR“). Obdržela také nákladní listy CMR s potvrzením od skladu s daňovým dozorem v místě určení o převzetí uvedeného zboží.

33 Enteco Baltic občas prodávala zboží jiných osobám povinným k dani nacházejícím se v jiných litevských státech, než jsou osoby, jejichž identifikační čísla pro účely DPH byla uvedena na dovozních prohlášeních. Informace týkající se těchto osob povinných k dani, a to včetně jejich identifikačního čísla pro účely DPH, byly předkládány inspekci v měsíčních hlášeních o dodávkách zboží do jiných litevských států.

34 V průběhu roku 2012 Vilniaus teritorinio muitinio (regionální celní správa ve Vilniusu, Litva) (dále jen „celní správa“) provedla důležitou kontrolu dovozních prohlášení za období od 1. dubna 2010 do 31. května 2012 a zjistila nesrovnalosti v identifikačních číslech pro účely DPH. Tato čísla opravila.

35 Inspekce získala v průběhu roku 2013 od maďarského, polského a slovenského správce daní informace o možných podvodech při používání „celního režimu 42“. Tyto orgány konkrétně uvedly, že nemohou potvrdit přijetí předem tuzemského paliva pořízovateli a že tito pořízovatelé nepožili DPH za příslušné období.

36 S ohledem na tyto informace provedla inspekce v roce 2013 novou daňovou kontrolu týkající se toho, zda Enteco Baltic splnila povinnost k DPH v období od 1. ledna 2012 do 30. června 2013. Konstatovala, že tato společnost předložila dostatečné důkazy o odeslání zboží z litevského území a o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořízovatele. Podle inspekce nebylo prokázáno, že Enteco Baltic v případě dotčených plnění jednála nedbale či neopatrně.

37 Celní správa provedla v letech 2014 a 2015 nové kontroly za období od 1. dubna 2010 do 31. května 2012, jakož i požadovanou kontrolu za období od 1. června 2012 do 31. prosince 2013. Při těchto kontrolách celní správa zjistila, že Enteco Baltic nedodala palivo osobám povinným k dani uvedeným v dovozních celních prohlášeních a neprokázala, že palivo bylo přepravováno a právo s ním nakládat jako vlastník bylo převedeno na osoby jmenované ve fakturách pro účely DPH.

38 Enteco Baltic se obrátila na polskou společnost obstarávající hospodářské informace s cílem získat další informace o dotčené přepravě. Vyzvala také celní správu, aby se obrátila na polské sklady s daňovým dozorem a získala informace, které uvedená polská společnost nebyla schopna získat. Této žádosti nebylo vyhověno.

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

40 Celní správa potvrdila tento závěr rozhodnutím ze dne 16. března 2016.

41 Společnost Enteco Baltic podala proti rozhodnutí celní správy opravný prostředek k Mokestininių ginimų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky). Rozhodnutím ze dne 1. června 2016 vrátila tato komise věc celní správě.

42 Jak Enteco Baltic, tak celní správa se odvolaly k předkládajícímu soudu s tím, aby bylo

rozhodnutí uvedené komise pro daňové spory zrušeno.

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

- „1) Je třeba čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že brání daňové správě litenského státu v odepření osvobození od daně podle čl. 143 odst. 1 písm. d) též směrnice pouze z důvodu, že v okamžiku dovozu zboží bylo zamýšleno dodat dané zboží určitému plátcí DPH, a v dovozním prohlášení bylo proto uvedeno identifikační číslo tohoto plátce pro účely DPH, avšak později bylo předmětné zboží vzhledem ke změně okolností dopraveno jiné osobě povinné k dani (plátcí DPH), přičemž příslušnému státnímu orgánu byly poskytnuty veškeré údaje o totožnosti skutečného poskytovatele?
- 2) Lze za takových okolností, jako jsou dány v projednávané věci, vykládat čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH v tom smyslu, že dokumenty, jejichž platnost nebyla zpochybněna (nákladní listy [v elektronické formě, dále jen „nákladní listy e-AD“] a potvrzení e-ROR) a které potvrzují přepravu zboží ze skladu s daňovým dozorem na území jednoho litenského státu do skladu s daňovým dozorem na území jiného litenského státu, považovat za dostatečný důkaz o přepravě zboží do jiného litenského státu?
- 3) Je třeba čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že brání daňové správě litenského státu odmítnout použít osvobození od daně upravené v tomto ustanovení, pokud nebylo dispoziční právo převezeno na poskytovatele zboží přímo, nýbrž prostřednictvím jím určených osob (dopracovatelů či daňových skladů)?
- 4) Je určitý správní postup v rozporu se zásadou neutrality DPH a zásadou ochrany legitimního očekávání, jestliže se v rámci takového postupu uplatní rozdílné metody výkladu toho, co má být považováno za převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem a jaké důkazy je třeba předložit k doložení takového převodu, v závislosti na tom, zda se použije článek 167, nebo čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH?
- 5) Vztahuje se zásada dobré víry v souvislosti s výběrem DPH také na právo osob na osvobození od DPH při dovozu [podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH] v takových případech, jaký je předmětem vodního řízení, tedy pokud celní úřad odmítne právo osoby povinné k dani na osvobození od DPH při dovozu z důvodu, že nebyly splněny podmínky dalšího dodání zboží v rámci Evropské unie (článek 138 směrnice DPH)?
- 6) Je třeba čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že brání použití správního postupu litenských států, podle kterého domněnka, že i) na konkrétního smluvního partnera nebylo převezeno dispoziční právo a ii) daňový poplatník v důvěře mohl vědět o možném podvodu na DPH, kterého se dopustil smluvní partner, vychází ze skutečnosti, že daný podnik komunikoval se smluvními partnery elektronicky, a v rámci šetření daňové správy bylo zjištěno, že dotčení smluvní partneri na určené adrese nepodnikali a neodvedli DPH z plnění poskytnutých osob povinné k dani?
- 7) Je třeba čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že aťkoli osoba povinná k dani musí doložit nárok na osvobození od daně, neznamená to, že příslušný státní orgán, který rozhoduje o otázce převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, nemá povinnost shromáždit informace, které jsou dostupné pouze orgánům veřejné moci?“

K předběžným otázkám

K první otázce

44 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 143 odst. 1 písm. d) a čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu odmítaly přiznat osvobození od DPH při dovozu zboží na základě toho, že v důsledku změny okolností, k nimž došlo po dovozu, bylo dotčené zboží dodáno jiné osobě povinné k dani, než byla osoba, jejíž identifikační číslo pro DPH bylo uvedeno v dovozním prohlášení, aťkoli dovozce poskytl všechny informace o totožnosti nového pořizovatele příslušným orgánům členského státu dovozu.

45 Úvodem je třeba poznamenat, jak bylo připomenuto v bodě 6 tohoto rozsudku, že lhůta pro provedení směrnice 2009/69, kterou byl do směrnice o DPH v původním znění vložen čl. 143 odst. 2, vypršela dne 1. ledna 2011. Posledně uvedené ustanovení se tedy použije až od tohoto data.

46 Zprvée čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH stanoví, že členské státy osvobodí od daně dovoz zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno z třetího území nebo třetí země do jiného členského státu než do státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, je-li dodání tohoto zboží dovozcem určeným nebo uznaným za osobu povinnou odvést daň podle článku 201 osvobozeno od daně podle článku 138 uvedené směrnice.

47 Osvobození od DPH při dovozu tedy závisí na tom, zda dovozce následně zboží dodá uvnitř Společenství, přičemž toto dodání musí být samo osvobozeno na základě článku 138 směrnice o DPH, takže závisí na splnění hmotněprávních podmínek stanovených v tomto článku, jak generální advokát podotkl v bodech 42, 50 a 68 svého stanoviska.

48 Ani článek 138, ani čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH však neukládají dovozci povinnost uvádět identifikační číslo pro účely DPH pořizovatele účastníčích se následné transakce uvnitř Společenství.

49 Před změnou směrnice o DPH v původním znění provedenou směrnicí 2009/69 mohlo takovou povinnost stanovit vnitrostátní právo, což byl i případ litevských právních předpisů ve věci v původním řízení.

50 Vzhledem k tomu, že směrnice o DPH žádné takové ustanovení neobsahuje, je včl členských států, aby v souladu s článkem 131 této směrnice upravily podmínky, za kterých osvobodí dovoz zboží, po němž následuje jeho dodání uvnitř Společenství, aby zajistily, že osvobození od daně při dovozu podle této směrnice bude uplatněno správně a jednoduše a zamezí se daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. Při výkonu svých pravomocí však členské státy musí dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 36 a citovaná judikatura; ze dne 9. října 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27, jakož i z dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 33).

51 Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl v souvislosti s osvobozováním dodávek zboží uvnitř Společenství podle článku 138 odst. 1 směrnice o DPH, že toto osvobození závisí na tom, zda byly splněny hmotněprávní podmínky stanovené v tomto ustanovení, k nimž přitom nepatří povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH, takže členské státy v zásadě nemohou uvedené osvobození odepřít z důvodu, že nebyla splněna taková formální podmínka, jako je označení pořizovatele pro účely DPH, které případně vyžadují právní předpisy členského státu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, body 29 a 32).

52 Tytéž úvahy platí, pokud členský stát v souladu s článkem 131 směrnice o DPH stanoví, že

podmínkou pro osvobození od daně při dovozu podle čl. 143 odst. 1 písm. d) této směrnice je to, že dovozce sdělí identifikační číslo poskytovatele pro účely DPH.

53 Zadruhé čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH ve znění změn, jež přinesla směrnice 2009/69, nyní stanoví, že pro účely získání nároku na osvobození od daně při dovozu podle odst. 1 písm. d) tohoto článku musí dovozce v okamžiku dovozu uvést identifikační číslo poskytovatele pro účely DPH.

54 Ačkoli by toto ustanovení s ohledem na jeho znění bylo možné vykládat v tom smyslu, že osvobození od daně při dovozu lze odepřít, jestliže dovozce poté, co uvedl identifikační číslo poskytovatele pro účely DPH, dodá dotčené zboží jinému poskytovateli, takový výklad by byl v rozporu obecnou systematikou čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH a jeho kontextem.

55 Z bodů 3 až 5 odvodnění směrnice 2009/69 totiž vyplývá, že čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH stanoví výčet minimálních podmínek pro uplatnění osvobození od DPH při dovozu. Zahnutí těchto podmínek do směrnice o DPH bylo odvodněno potěbou zabránit tomu, aby hospodářské subjekty zneužívaly systém osvobození od DPH díky rozdílným podmínkám pro přiznání osvobození od daně při dovozu, které stanoví členské státy. Z toho vyplývá, že povinnost dovozce poskytnout identifikační číslo poskytovatele pro účely DPH stanovenou v čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH po změně na základě směrnice 2009/69 nelze považovat za hmotněprávní včnou podmínku pro osvobození od daně a tato změna pouze řeší rozdíly v uplatňování osvobození od daně mezi členskými státy.

56 To platí tím spíše, že směrnice 2009/69 nezměnila čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, který odkazuje na hmotněprávní včné podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně stanovené v článku 138 této směrnice.

57 S ohledem na závěry vyjádřené generálním advokátem v bodech 67 až 71 stanoviska je třeba dodat, že opačný výklad tohoto ustanovení by byl neslučitelný s tím, že osvobození od daně při dovozu závisí na tom, zda byly splněny podmínky pro osvobození od daně při následném dodání zboží uvnitř Společenství, a beze změny těchto podmínek – tj. v článku 138 směrnice o DPH – směrnicí 2009/69 by byl systém osvobození od daně nekoherentní.

58 Ať již z pohledu směrnice o DPH v původním znění, nebo z pohledu směrnice o DPH proto nelze osvobození při dovozu v zásadě odepřít čistě z toho důvodu, že zboží bylo dodáno jinému poskytovateli, než je ten, jehož identifikační číslo bylo uvedeno při dovozu, pokud se prokáže, že po dovozu skutečně následovalo dodání zboží uvnitř Společenství splňující hmotněprávní včné podmínky pro osvobození stanovené v čl. 138 odst. 1 této směrnice a dovozce vždy řádně informoval příslušný orgán o změně v totožnosti poskytovatele.

59 Jinak by tomu bylo jen tehdy, kdyby se dovozce úmyslně podílel na daňovém podvodu ohrožujícím fungování společného systému DPH, nebo pokud by mělo porušení formálního požadavku za následek nemožnost předložit jednoznačný důkaz, že hmotněprávní včné podmínky byly splněny (obdobně viz rozsudek ze dne 20. října 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, body 39, 43, 44 a 46, jakož i ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, body 36 až 39 a 42).

60 Dále je třeba připomenout, že za účelem sankcionování nedodržení formálních požadavků mohou členské státy stanovit jiné sankce než odmítnutí osvobození od DPH, jako je uložení pokuty nebo peněžní sankce přiměřené závažnosti protiprávního jednání (obdobně viz rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 52).

61 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 143 odst. 1

písm. d) a ?l. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu odmítly přiznat osvobození od DPH při dovozu zboží na základě toho, že v důsledku změny okolností, k nimž došlo po dovozu, bylo dotčené zboží dodáno jiné osobě povinné k dani, než byla osoba, jejíž identifikační číslo pro DPH bylo uvedeno v dovozním prohlášení, aťkoli dovozce poskytl všechny informace o totožnosti nového pořizovatele příslušným orgánům členského státu dovozu, pokud se prokáže, že hmotněprávní vnitřní podmínky pro osvobození následného dodání uvnitř Společenství byly skutečně splněny.

K druhé otázce

62 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH ve spojení s ?lánkem 138 a ?l. 143 odst. 2 písm. c) této směrnice vykládán v tom smyslu, že takové dokumenty, jako jsou nákladní listy CMR a e-AD, jakož i potvrzení e-ROR, které potvrzují přepravu zboží ze skladu s daňovým dohledem nacházejícího se v členském státě dovozu nikoli na adresu pořizovatele, ale na adresu skladu s daňovým dohledem nacházejícího se v jiném členském státě, mohou být považovány za dostatečný důkaz o odeslání či přepravě zboží ve smyslu těchto ustanovení.

63 Je třeba připomenout, že ?l. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH osvobozuje dovoz, pokud následuje dodání zboží uvnitř Společenství, které je také osvobozeno od daně podle ?l. 138 odst. 1 této směrnice.

64 Z ?lánku 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, ve znění změněném, jež přinesla směrnice 2009/69, vyplývá, že osvobození při dovozu se uplatní pouze tehdy, pokud dovozce v okamžiku dovozu předloží důkaz o tom, že dovezené zboží je určeno k přepravě nebo odeslání z členského státu dovozu do jiného členského státu.

65 Podmínky pro osvobození od DPH při dovozu zboží podle ?l. 143 odst. 1 směrnice o DPH mohly v tomto ohledu před tímto změněnými upravit pouze členské státy.

66 Dále je třeba připomenout, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství podle ?l. 138 odst. 1 směrnice o DPH 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 toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu odeslání či přepravy (rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 25).

67 Důkaz o tom, že podmínky stanovené v ?l. 138 odst. 1 směrnice o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH, tj. dodavatel zboží (rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 26). Nicméně za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského státu odeslání nebo přepravy zboží a kdy je na tomto pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo tento členský stát, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům hlavně na skutečnostech, které se za tímto účelem dozví od pořizovatele (rozsudky ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, bod 37, jakož i ze dne 14. března 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 66).

68 Z ?lánku 138 odst. 1 směrnice o DPH a z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že podmínka týkající se odeslání či přepravy dotčeného zboží je splněna v případě, že zboží ve skutečnosti opustilo území členského státu odeslání či zahájení přepravy za účelem jeho přepravy do členského státu určení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, body 27 a 33).

69 Z výše uvedeného vyplývá, že za účelem získání nároku na osvobození od daní podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí dovozce orgánům členského státu dovozu mimo jiné předložit důkaz o tom, že v okamžiku dovozu bylo předemtné zboží určeno k odeslání nebo přepravě do jiného členského státu a že v rámci následného dodání zboží uvnitř Společenství bylo uvedené zboží takto odesláno či přepraveno.

70 V tomto ohledu postačuje, když dovozce prokáže, že dotčené zboží je určeno k odeslání nebo přepravě a následně je zboží skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, přičemž není nutné dokládat, že bylo odesláno konkrétně na adresu pořizovatele tohoto zboží.

71 V projednávané věci se předkládající soud táže na důkazní hodnotu nákladních listů CMR a e-AD, jakož i potvrzení e-ROR. Ažkoli důkazní sílu důkazů předložených ve sporu v povodním řízení musí posoudit předkládající soud, Soudní dvůr mu nicméně může poskytnout všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být užitečné.

72 Pokud jde v tomto ohledu nejprve o nákladní listy e-AD, je třeba poukázat na ustanovení unijního práva o elektronických správních dokladech vystavovaných při takových transakcích se zbožím v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daní (dále též „doklad e-AD“), jako jsou transakce dotčené v povodním řízení podléhající této dani.

73 Z ustanovení čl. 21 odst. 2 směrnice 2008/118 a článku 3 nařízení č. 684/2009 ve spojení s tabulkou 1 přílohy I tohoto nařízení vyplývá, že nejdříve sedm dní před datem odeslání zboží podléhajícího dotčené spotřební dani předloží odesílatel příslušným orgánům členského státu odeslání návrh dokladu e-AD, který obsahuje zejména informace o dotčených hospodářských subjektech, tj. odesílateli a příjemci, o místě odeslání a místě určení zboží, faktuře na toto zboží, jakož i o jeho přepravě. Údaje obsažené v tomto návrhu jsou kontrolovány příslušnými orgány v souladu s čl. 21 odst. 3 této směrnice.

74 Jak uvedl generální advokát v bodech 122 a 124 svého stanoviska, je třeba mít za to, že takový návrh dokladu e-AD, je-li náležitě vyplněn a předložen v okamžiku dovozu, může být dokladem o tom, že v uvedeném okamžiku bylo dotčené zboží určeno k odeslání či přepravě do jiného členského státu ve smyslu čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH.

75 Na druhé straně je třeba uvést, že v souladu s článkem 24 směrnice 2008/118 předloží příjemce při převzetí zboží podléhajících spotřební dani příslušným orgánům členského státu určení dokladu potvrzující převzetí zboží a tyto orgány ho předají odesílateli. V tomto ohledu z článku 7 nařízení č. 684/2009 ve spojení s tabulkou 6 přílohy I uvedeného nařízení vyplývá, že oznámení o přijetí zboží obsahuje mimo jiné odkaz na příslušný doklad e-AD.

76 Stejně jako generální advokát v bodě 126 stanoviska je třeba konstatovat, že takové oznámení nemůže být dokladem o tom, že dotčené zboží ve skutečnosti opustilo území členského státu odeslání a bylo přepraveno nebo odesláno do jiného členského státu ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

77 Pokud jde dále o potvrzení e-ROR, ze spisu vyplývá, že jsou vystavována po odeslání či přepravě zboží. Jelikož tato potvrzení neexistují v okamžiku dovozu, nemohou sloužit jako doklad o tom, že je dotčené zboží v uvedeném okamžiku určeno k přepravě nebo odeslání do jiného členského státu ve smyslu čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH. Mohou však být vzata v úvahu jako doklad o odeslání nebo přepravě uvedeného zboží na základě čl. 138 odst. 1 této směrnice.

78 Co se konečně týče nákladních listů CMR, je třeba uvést, že tyto jsou vystavovány před odesláním nebo přepravou do členského státu určení a je v nich uvedena informace o místě odeslání, pořizovateli, místě dodání a dopravních prostředcích. Mohou tudíž sloužit jako doklad o tom, že dotčené zboží má být odesláno nebo přepraveno do daného státu a lze je zohlednit pro účely čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, pokud byly předloženy v okamžiku dovozu. Mohou být rovněž zohledněny podle čl. 138 odst. 1 této směrnice, a to tím spíše v případě, že po doručení či ukončení přepravy jsou opatřeny potvrzením o převzetí zboží.

79 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že účastníci povodního řízení se před předkládajícím soudem neshodují na tom, zda může být osvobození od daně při dovozu odepřeno čistě na základě toho, že listy CMR vystavené společností Enteco Baltic neobsahovaly potvrzení o převzetí z polských skladů s daňovým dozorem. Je však nutno uvést, že tato skutečnost nemůže sama o sobě vést k odmítnutí přiznat osvobození od daně, jestliže ostatní důkazy předložené touto společností jsou s to prokázat, že v okamžiku dovozu bylo předmetné zboží určeno k odeslání nebo přepravě do jiného členského státu než členského státu dovozu a že při následné transakci bylo toto zboží do tohoto jiného členského státu skutečně odesláno nebo přepraveno.

80 Předkládající soud tedy musí ověřit, zda jsou tyto podmínky splněny s ohledem na důkazy předložené společností Enteco Baltic.

81 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH ve spojení s článkem 138 a čl. 143 odst. 2 písm. c) této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že:

– dokumenty, které potvrzují přepravu zboží ze skladu s daňovým dozorem nacházejícího se v členském státě dovozu do skladu s daňovým dozorem nacházejícího se v jiném členském státě, a nikoli přímo pořizovateli, lze považovat za dostatečné důkazy o odeslání nebo přepravě zboží do jiného členského státu ve smyslu těchto ustanovení;

– takové dokumenty, jako jsou například nákladní listy CMR a doklady e-AD, mohou být zohledněny jako důkaz o tom, že v okamžiku dovozu do některého členského státu bylo dotčené zboží určeno k odeslání nebo přepravě do jiného členského státu ve smyslu čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, jestliže jsou uvedené dokumenty předloženy v tomto okamžiku a obsahují veškeré nezbytné informace. Tyto dokumenty, jakož i potvrzení e-ROR a potvrzení o převzetí vystavené po ukončení přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně jsou s to prokázat, že uvedené zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu v souladu s čl. 138 odst. 1 této směrnice.

K třetí a čtvrté otázce

82 Podstatou třetí a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby orgány členského státu odepřely dovozci nárok na osvobození od DPH podle tohoto ustanovení pro zboží, které bylo dovezeno do tohoto státu a následně dodáno uvnitř Společenství, jestliže toto zboží nebylo předáno přímo pořizovateli, nýbrž přepravní společnosti a skladu s daňovým dozorem, který pořizovatel určil, a zda je pojem „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 této směrnice v této souvislosti pojímán stejně jako v článku 167 uvedené směrnice.

83 Úvodem je třeba připomenout, že osvobození od daně v případě dovozu podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH závisí na tom, zda bylo následně dodání zboží uvnitř Společenství osvobozeno od daně podle čl. 138 odst. 1 této směrnice.

84 Stejně jako u každého dodání zboží, jak je definováno v čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, musí u dodání zboží uvnitř Společenství dojít k převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník na pořizovatele (v tomto smyslu rozsudek viz ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 32).

85 Podle ustálené judikatury je pojem „dodání zboží“ ve smyslu směrnice o DPH definován autonomně a jednotně a je vlastní unijnímu právu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. června 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 22). V souladu s účelem směrnice o DPH, která mimo jiné směřuje k založení společného systému DPH na jednotné definici uskutečnění zdanitelných plnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise, C-320/88, EU:C:1990:61, bod 8, jakož i ze dne 11. května 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 25), musí mít tento pojem v rámci této směrnice jednotný význam. Nemůže tudíž být vykládán určitým způsobem v rámci osvobození od daně při dovozu a jiným způsobem v rámci nároku na odpočet DPH na vstupu podle článku 167 směrnice o DPH.

86 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že pojem „dodání zboží“ uvedený v tomto ustanovení neodkazuje na převod vlastnictví dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (rozsudek ze dne 3. června 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24 a citovaná judikatura).

87 Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na níž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno, nebo ho fyzicky obdržela (usnesení ze dne 15. července 2015, Itales, C-123/14, nezveřejněné, EU:C:2015:511, bod 36).

88 V případě, že nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, nemůže pod pojem „dodání zboží“ spadat převod majetku do pouhé držby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. července 2005, British American Tobacco a Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, bod 36), či to, že přepravce fyzicky přemístí dotčené zboží z jednoho místa na jiné na účet jiného hospodářského subjektu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. června 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 25).

89 Pokud jde o spor v povodním řízení, pro účely určení, zda musí být transakce mezi dovozci a pořizovateli následující po dovozu dotčeného zboží kvalifikována jako „dodání zboží“ ve smyslu směrnice o DPH, je třeba posoudit, jak vyplývá z bodů 95 až 97 stanoviska generálního advokáta, zda společnost Enteco Baltic převedla právo nakládat se zbožím jako vlastník na přepravce a sklady s daňovým dozorem, anebo zda tyto subjekty byly pouze zprostředkovateli pro účely přepravy a skladování bez převodu tohoto práva. V posledně uvedeném případě a za předpokladu, že společnost Enteco Baltic toto právo skutečně převedla na pořizovatele, jak podle všeho vyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, musí být uvedené transakce kvalifikovány jako „dodání zboží“.

90 Předkládající soud musí ověřit s ohledem na všechny poznatky o skutkových okolnostech, které má k dispozici, zda tomu tak je ve sporu, který řeší (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, bod 13, jakož i ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-778/12, EU:C:2013:486, bod 34).

91 Pokud se po tomto posouzení bude jevit, že společnost Enteco Baltic převedla právo nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele, a budou-li splněny ostatní podmínky pro osvobození od daně při dovozu, společnost Enteco Baltic musí být od daně osvobozena.

92 S ohledem na výše uvedené je třeba na třetí a čtvrtou otázku odpovědět tak, že čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby orgány členského státu upřely dovozci nárok na osvobození od DPH podle tohoto ustanovení pro zboží, které dovezl do tohoto členského státu a které bylo následně dodáno uvnitř Společenství, z důvodu, že toto zboží nebylo předáno přímo poizovateli, ale převzal jej poizovatelem určený právní podnik a sklad s daňovým dozorem, jestliže dovozce převedl právo nakládat s uvedeným zbožím jako vlastník na poizovatele. V tomto ohledu je třeba pojem „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 uvedené směrnice vykládat stejným způsobem, jako v kontextu článku 167 uvedené směrnice.

K páté a šesté otázce

93 Podstatou páté a šesté otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání správní praxi, podle níž za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v povodním řízení, je nárok na osvobození od DPH při dovozu odepřen dovozci jednajícím v dobré víře v případě, že z důvodu daňového podvodu, jehož se dopustil poizovatel, nejsou splněny podmínky pro osvobození zboží dodaného následně uvnitř Společenství.

94 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora není 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 úasti na daňovém podvodu. V případě, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu, jehož se dopustil poizovatel, a že nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému podvodu, musel by být odmítnut její nárok na osvobození od DPH (v tomto smyslu rozsudek viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, body 48 a 54 a citovaná judikatura).

95 Předkládajícímu soudu přísluší, aby provedl celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností povodní věci a rozhodl, zda společnost Enteco Baltic jednala v dobré víře a přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat k zajištění toho, aby dovoz a dodání nevedly k její úasti na daňovém podvodu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53). Soudní dvůr mu nicméně může předkládajícímu soudu poskytnout všechny prvky výkladu unijního práva, které pro něj mohou být užitečné (rozsudek ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 72).

96 V projednávaném případě neobsahuje spis, který má Soudní dvůr k dispozici, žádné poznatky umožňující konstatovat, zda společnost Enteco Baltic prokazatelně jednala s řádnou péčí či nikoli. V tomto ohledu je nicméně třeba upřesnit, jak uvedl generální advokát v bodech 102 až 104 svého stanoviska, že to, že dovozce komunikoval se svými zákazníky elektronicky, nelze označit za jednání s nedostatkem dobré víry či nedbalostní jednání, a nelze mít za to, že tato společnost věděla nebo měla vědět, že se podílí na daňovém podvodu.

97 Pokud předkládající soud konstatuje, že společnost Enteco Baltic jednala v dobré víře a přijala veškerá opatření, které po ní lze rozumně požadovat, aby se ujistila, že dovoz a dodání zboží nepovede k daňovému podvodu, je třeba konstatovat, že podle ustálené judikatury brání zásada právní jistoty tomu, aby členský stát, který nejprve akceptoval dokumenty předložené dodavatelem či prodávajícím jako důkazy o nároku na osvobození od daní, mohl tohoto dodavatele či prodávajícího nutit uhradit DPH za toto plnění z důvodu podvodu kupujícího, o němž uvedený dodavatel či prodávající nevěděl či nemohl vědět (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne

27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 50, jakož i rozsudek ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 75).

98 Z písemností ve spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá, že jsou tyto podmínky v situaci dotčené v povodním řízení splněny. V tomto ohledu z těchto písemností vyplývá, že na základě důkazů předložených Enteco Baltic dospěla inspekce k závěru, že podmínky pro osvobození dodání uvnitř Společenství jsou splněny a že této společnosti nelze vytýkat nedbalost. Je však třeba zdůraznit, že analýza provedená inspekcí, která se v každém případě zaměřila pouze na některá z plnění dotčených v povodním řízení, nebránila celní správě v tom, aby si při nové kontrole provedené ve stanovených lhůtách ověřila, zda společnost Enteco Baltic v důsledku či mohla vést o případném daňovém podvodu spáchaném pořízovatelem u všech dotčených operací.

99 Výklad zásady právní jistoty s přihlédnutím k úvahám uvedeným v bodech 97 a 98 tohoto rozsudku nelze změnit ani argumentem, který na jednání uvedla litevská vláda a Komise a podle něhož se kontroly provedené inspekcí a celní správou lišily z hlediska předmětu, tj. první z nich se týkala dodržení podmínek stanovených v článku 138 směrnice o DPH a druhá ověřovala, zda byly splněny podmínky stanovené v čl. 143 odst. 1 písm. d) této směrnice. Osvobození od daně při dovozu na základě čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je totiž zcela závislé na splnění podmínek pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, které následuje po tomto dovozu v souladu s čl. 138 odst. 1 uvedené směrnice. Podle údajů obsažených v předkládacím rozhodnutí se rozhodnutí celní správy týkalo právě podmínek uvedených v posledně jmenovaném ustanovení.

100 S ohledem na výše uvedené je třeba na pátou a šestou otázku odpovědět tak, že čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání správné praxi, podle níž za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v povodním řízení, nemá nárok na osvobození od DPH při dovozu dovozce, který jednal v dobré víře, nejsou-li podmínky pro osvobození zboží dodaného následně uvnitř Společenství splněny z důvodu daňového podvodu, jehož se dopustil pořízovatel, ledaže by se prokázalo, že tento dovozce v důsledku nebo měl v důsledku, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového podvodu, jehož se dopustil pořízovatel, a že neprijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby se na tomto daňovém podvodu nepodílel. Pouhá skutečnost, že dovozce a pořízovatel komunikoval pomocí elektronických komunikačních prostředků, nemůže vést k závěru, že dovozce v důsledku nebo mohl v důsledku, že se podílí na takovém podvodu.

K sedmé otázce

101 Podstatou sedmé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že příslušné vnitrostátní orgány jsou povinny při posuzování převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník shromáždit informace, které jsou dostupné pouze orgánům veřejné moci.

102 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s judikaturou citovanou v bodě 67 tohoto rozsudku a jak rovněž uvádí předkládající soud, je na dovozci, aby prokázal, že byly splněny podmínky pro osvobození od dovozního cla podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. V této souvislosti musí zejména prokázat, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo provedeno na pořízovatele.

103 Pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě, že dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odesláním či přepravou zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů

Evropského státu určení na základě ustanovení nařízení ?. 1798/2003 týkajícího se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, jakož i obdobný rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 28, 34 a 38).

104 Takový výklad lze použít i ve vztahu k nařízení ?. 904/2010, které se v souladu se svým článkem 62 druhým pododstavcem použije od 1. ledna 2012 a kterým se na základě jeho článku 61 prvního pododstavce zrušuje od téhož data nařízení ?. 1798/2003.

105 Jak totiž vyplývá konkrétně z bodů 3, 4 a 7 odůvodnění nařízení ?. 904/2010, jeho cílem je boj proti podvodům s DPH a vyhýbání se daňové povinnosti a pomoc pro správné vyměňování DPH. Za tímto účelem uvedené nařízení stanoví v čl. 1 odst. 1 druhém pododstavci pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměňovat DPH, kontrolovat správné uplatnění DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Článek 7 odst. 1 téhož nařízení konkrétně stanoví, že za tímto účelem poskytne požádaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměňovat DPH. Článek 54 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví meze pro výměnu těchto informací mezi vnitrostátními orgány, které nejsou povinny poskytovat požadované informace za všech okolností. Jelikož toto nařízení neobsahuje v tomto smyslu výslovné ustanovení, nezakládá osobně povinné k dani zvláštní nárok na to požadovat předání informací v případě, že sama není s to předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH (viz obdobný rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).

106 S ohledem na výše uvedené je třeba na sedmou otázku odpovědět tak, že čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že příslušné vnitrostátní orgány nejsou povinny při posuzování převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníci shromáždit informace, které jsou dostupné pouze orgánům veřejné moci.

K nákladům řízení

107 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Článek 143 odst. 1 písm. d) a čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány Evropského státu odmítly přiznat osvobození od daně z prodané hodnoty při dovozu listů na základě toho, že v důsledku změn okolností, k nimž došlo po dovozu, bylo dotčené zboží dodáno jiné osobě povinné k dani, než byla osoba, jejíž identifikační číslo pro daň z prodané hodnoty bylo uvedeno v dovozním prohlášení, aťkoli dovozce poskytl všechny informace o totožnosti nového pořizovatele příslušným orgánům Evropského státu dovozu, pokud se prokáže, že hmotněprávní vnitřní podmínky pro osvobození následného dodání uvnitř Společenství byly skutečně splněny.

2) Článek 143 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2009/69, ve spojení s článkem 138 a čl. 143 odst. 2 písm. c) této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že:

- dokumenty, které potvrzují přepravu zboží ze skladu s daňovým dozorem nacházejícího se v členském státě dovozu do skladu s daňovým dozorem nacházejícího se v jiném členském státě, a nikoli přímo pořízovateli, lze považovat za dostatečné důkazy o odeslání nebo přepravě zboží do jiného členského státu ve smyslu těchto ustanovení;
- takové dokumenty, jako jsou nákladní 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 elektronické správní doklady přiložené při přepravě zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, mohou být zohledněny jako důkaz o tom, že v okamžiku dovozu do některého členského státu bylo dotčené zboží určeno k odeslání nebo přepravě do jiného členského státu ve smyslu čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice 2006/112 ve znění změn, jestliže jsou uvedené dokumenty předloženy v tomto okamžiku a obsahují veškeré nezbytné informace. Tyto dokumenty, jakož i potvrzení e-ROR a potvrzení o převzetí vystavené po ukončení přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně jsou s to prokázat, že uvedené zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu v souladu s čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších změn.

3) Článek 143 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2009/69, musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby orgány členského státu upřely dovozci nárok na osvobození od daně z předané hodnoty podle tohoto ustanovení pro zboží, které dovezl do tohoto členského státu a které bylo následně dodáno uvnitř Společenství, z důvodu, že toto zboží nebylo předáno přímo pořízovateli, ale převzal jej pořízovatelem určený přepravní podnik a sklad s daňovým dozorem, jestliže dovozce převedl právo nakládat s uvedeným zbožím jako vlastník na pořízovatele. V tomto ohledu je třeba pojem „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 této směrnice ve znění změn vykládat stejným způsobem, jako v kontextu článku 167 uvedené směrnice ve znění pozdějších změn.

4) Článek 143 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2009/69, musí být vykládán v tom smyslu, že brání správní praxi, podle níž za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v předvodním řízení, nemá nárok na osvobození od daně z předané hodnoty při dovozu dovozce, který jednal v dobré víře, nejsou-li podmínky pro osvobození zboží dodaného následně uvnitř Společenství splněny z důvodu daňového podvodu, jehož se dopustil pořízovatel, ledaže by se prokázalo, že tento dovozce věděl nebo mohl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového podvodu, jehož se dopustil pořízovatel, a že nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby se na tomto daňovém podvodu nepodílel. Pouhá skutečnost, že dovozce a pořízovatel komunikoval pomocí elektronických komunikačních prostředků, nemůže vést k závěru, že dovozce věděl nebo mohl vědět, že se podílí na takovém podvodu.

5) Článek 143 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2009/69, musí být vykládán v tom smyslu, že příslušné vnitrostátní orgány nejsou povinny při posuzování převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník shromáždit informace, které jsou dostupné pouze orgánům veřejné moci.

Podpisy.

* Jednací jazyk: litevština.