

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

27. září 2007^{*}

Ve věci C-409/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Spojené království) ze dne 6. května 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 24. září 2004, v řízení

The Queen, na žádost:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

^{*} Jednací jazyk: angličtina.

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

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 Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd a Stardex (UK) Ltd N. Plemingem a M. Conlonem, jakož i E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Moserem a A. Youngem, barristers, jakož i D. Waelbroeckem, avocat,
- za vládu Spojeného království C. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Andersonem a R. Haynes, barristers,
- za řeckou vládu V. Kyriazopoulosem, I. Bakopoulosem a K. Georgiadisem, jakož i M. Tassopoulou, 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 portugalskou vládu L. Fernandesem a C. Lança, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

- ¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 28a odst. 3 prvního pododstavce a 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000 (Úř. věst. L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338, dále jen „šestá směrnice“).
- ² Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd a Stardex (UK) Ltd (dále jen „Teleos a další“) na straně jedné a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners“), orgánem příslušným pro výběr daně

z přidané hodnoty ve Spojeném království (dále jen „DPH“), na straně druhé ohledně osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

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

„1. Předmětem daně z přidané hodnoty je rovněž:

- a) pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,

je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození od daně podle článku 24, ani se na ni nevztahuje úprava stanovená v čl. 8 odst. 1 písm. a) druhé větě nebo v čl. 28b části B odst. 1.

[...]

3. „Pořízením zboží uvnitř Společenství“ se rozumí získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno.

Je-li zboží pořízené právnickou osobou nepovinnou k dani odesláno nebo přepraveno z třetího území a dovezeno touto právnickou osobou nepovinnou k dani do jiného členského státu než členského státu určení odeslaného či přepravovaného zboží, považuje se toto zboží za odeslané nebo přepravené z členského státu dovozu. Tento členský stát vrátí dovozci, jak jej vymezuje čl. 21 odst. 4, daň z přidané hodnoty odvedenou v souvislosti s dovozem zboží, jestliže dovozce prokáže, že jeho pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty v členském státě určení odeslaného nebo přepravovaného zboží.

[...]

5. Následující dodání se považují za dodání zboží uskutečněné za protiplnění:

- b) přemístění zboží osobou povinnou k dani z jejího podniku do jiného členského státu.

[...]“

6 Článek 28b část A šesté směrnice stanoví:

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

2. Aniž je dotčen odstavec 1, považuje se nicméně za místo pořízení zboží uvnitř Společenství uvedeného v čl. 28a odst. 1 písm. a) území členského státu, který vydal identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, pod nímž si pořizovatel zboží pořídil, neprokáže-li pořizovatel, že toto pořízení bylo předmětem daně podle odstavce 1.

[...]“

- 7 Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice zní následovně:

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

- a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5 a čl. 28a odst. 5 písm. a), které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.“

- 8 Podle čl. 28d odst. 1 šesté směrnice:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno tehdy, kdy [když] se uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství. Pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje za uskutečněné tehdy, kdy [když] je za uskutečněné považováno dodání obdobného zboží v tuzemsku.“

- 9 Článek 22 šesté směrnice, ve svém znění vyplývajícím z článku 28h téže směrnice, stanoví řadu povinností pro poplatníky týkajících se zejména účetnictví, fakturace,

daňového přiznání, jakož i souhrnného výkazu, který jsou povinni předložit daňové správě. Jeho odstavec 8 zní následovně:

„Členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními prováděnými osobami povinnými k dani mezi členskými státy, a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

Vnitrostátní právní úprava

- ¹⁰ Článek 30 odst. 8 zákona z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Act 1994, dále jen „zákon z roku 1994“) zní následovně:

„Nařízení mohou stanovit použití nulové sazby na dodání zboží nebo na dodání zboží v nařízeních blíže označené, pokud:

- a) jsou Commissioners přesvědčeni, že zboží bylo, resp. bude vyvezeno na místo nacházející se mimo území členských států nebo že v důsledku dotčeného dodání:
 - i) opustí zboží území Spojeného království a

- ii) bude zároveň pořízeno v jiném členském státě osobou, která je ohledně pořízení podle právních předpisů tohoto členského státu [...] povinná k dani z přidané hodnoty, a

- b) případně budou splněny další podmínky uvedené v nařízení nebo stanovené Commissioners.“

11 Článek 134 nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Regulations 1995) stanoví:

„Pokud jsou Commissioners přesvědčeni, že:

- a) dodání zboží osobou povinnou k dani povede k tomu, že toto zboží opustí Spojené království,
- b) dodání je určeno pro osobu povinnou k dani v jiném členském státě,
- c) zboží bylo přepraveno do jiného členského státu a
- d) u tohoto zboží se nejedná o předměty, pro které osoba povinná k dani žádala na základě článku 50 A [zákona z roku 1994] o zdanění dodání DPH na základě ziskové marže,

bude dodání zdaněno nulovou sazbou za předpokladu, že budou splněny podmínky, které stanoví Commissioners.“

- 12 Další podrobné podmínky osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně jsou uvedeny v oběžnících č. 725 a 703, které mají podle předkládacího rozhodnutí částečně sílu zákona.
- 13 Oběžník č. 703, určený všem hospodářským subjektům působícím v obchodě uvnitř Společenství, stanoví zejména:

„8.4 Podmínky uplatnění nulové sazby na dodání do jiných členských států

Pokud dodáváte zboží zákazníkům, kteří jsou registrováni jako osoby povinné k DPH v jiném členském státě [Evropské unie], mohou být Vaše dodání zdaněna nulovou sazbou za následujících podmínek:

- obdržíte a uvedete na svých fakturách týkajících se prodeje podléhajících DPH identifikační číslo pro účely DPH uvnitř Společenství Vašeho zákazníka včetně kódu jeho země skládajícího se ze dvou písmen;
- zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo území Spojeného království do místa určení v jiném členském státě [Unie] a

- ve lhůtě tří měsíců počínaje od data dodání obdržíte a uschováte platné obchodní doklady, které prokazují, že zboží opustilo Spojené království.

[...]

Pokud váš zákazník ve Společenství zboží sám převezme nebo zabezpečí, že zboží bude převzato a že opustí Spojené království, jste povinni:

- nechat si potvrdit, jakým způsobem opustilo zboží Spojené království a jaký důkaz o jeho vývozu obdržíte, a
- zvážit, zda požádáte svého zákazníka o zaplacení jistoty ve výši odpovídající DPH, kterou budete povinni odvést, pokud nezískáte důkaz o vývozu zboží ze Spojeného království. (Jistota může být vrácena, jakmile získáte důkaz, že zboží opustilo Spojené království.)“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- ¹⁴ V roce 2002 prodávaly Teleos a další mobilní telefony španělské společnosti Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (dále jen „TT“). Podle kupních smluv se nacházelo místo dodání zboží zpravidla ve Francii a v některých případech ve

Španělsku. Téměř ve všech případech byly smlouvy uzavřeny v souladu s jednou z mezinárodních obchodních doložek zavedených Mezinárodní obchodní komorou (doložky „Incoterms 2000“), a sice „ze závodu“ („ex-works“ nebo EXW), což znamená, že Teleos a další byly pouze povinny dát zboží k dispozici TT ve skladě umístěném ve Spojeném království, přičemž posledně uvedená společnost byla odpovědná za přepravu do dohodnutého členského státu. Sklad patřil Euro-Cellars Ltd, společnosti zabývající se provozováním celních skladů a distribucí.

- 15 Za každou transakci obdržely Teleos a další od TT několik dní po prodeji orazítovaný a podepsaný originál nákladního listu CMR (dodací list vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. července 1978), popisující zboží a uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Takový nákladní list, podepsaný TT, byl považován za důkaz toho, že mobilní telefony byly dopraveny na stanovené místo určení.
- 16 Commissioners nejprve tyto dokumenty uznali jako důkaz vývozu zboží ze Spojeného království, takže tato dodání byla osvobozena od DPH a byla na ně uplatněna nulová sazba, a Teleos a další měly nárok na vrácení daně zaplacené na vstupu. Během pozdějších kontrol nicméně Commissioners odhalili, že v určitých případech bylo místo určení uvedené v nákladních listech CMR nepravdivé, že přepravci v nich uvedení buď neexistovali, nebo neprováděli přepravu mobilních telefonů a že uvedené registrační značky vozidel odpovídají neexistujícím vozidlům nebo vozidlům nevhodným k přepravě takového zboží. Commissioners na základě této skutečnosti dospěli k závěru, že mobilní telefony nikdy neopustily území Spojeného království, a v důsledku toho začali vymáhat zpět DPH související s těmito dodávkami ve výši několika milionů GBP, přičemž však uznali, že Teleos a další nebyly do podvodu nijak zapojeny.

- 17 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že existují důkazy, podle nichž TT předložila příslušným španělským orgánům daňová přiznání týkající se pořízení mobilních telefonů uvnitř Společenství. TT rovněž ohlásila pozdější dodání tohoto zboží jako dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně a požadovala vrácení DPH zaplacené na vstupu.
- 18 Předkládající soud považuje za prokázané, že Teleos a další neměly žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR ani o jejich pravosti, že se tyto společnosti nepodílely na žádném podvodu a nevěděly, že mobilní telefony neopustily Spojené království. Tento soud krom toho dospěl k závěru, že Teleos a další prováděly řádná a důkladná šetření, co se týče TT i Euro-Cellars Ltd, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího, a nedisponovaly žádným jiným konkrétním důkazem o nesprávnosti prohlášení obsažených v těchto nákladních listech. Krom toho nemohly vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný další důkaz než nákladní listy CMR.
- 19 Teleos a další podaly u předkládajícího soudu žalobu proti rozhodnutím Commissioners o zpětném vymáhání DPH z důvodu, že šestá směrnice podle jejich názoru neobsahuje právní základ pro takové vymáhání.
- 20 Za těchto podmínek se High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba vykládat pojem ‚odeslán‘ v čl. 28a odst. 3 [šesté směrnice] (pořízení zboží uvnitř Společenství) za okolností relevantních [ve věci v původním řízení] tak, že k pořízení zboží uvnitř Společenství dojde, pokud

- a) právo nakládat se zbožím jako vlastník přejde na pořizovatele a dodané zboží je dodavatelem dáno k dispozici pořizovateli (který je zaregistrován k DPH v jiném členském státě) na základě kupní smlouvy s doložkou „ze závodu“, přičemž se pořizovatel zavazuje přepravit zboží do jiného členského státu, než je stát dodání, v zabezpečeném celním skladu na území členského státu dodavatele, a pokud smluvní dokumenty nebo jiné doklady uvádějí, že zboží má být dále přepraveno na místo určení v jiném členském státě, ale zboží ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání, nebo

 - b) právo nakládat se zbožím jako vlastník přejde na pořizovatele a zboží začne, ne však nezbytně ukončí, svou cestu do jiného členského státu (především tehdy, pokud zboží ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání), nebo

 - c) právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na pořizovatele a zboží na své cestě do jiného členského státu fyzicky opustilo území členského státu dodání?
- 2) Je třeba vykládat čl. 28c část A písm. a) [šesté směrnice] tak, že dodání zboží je osvobozeno od DPH, jestliže:

- je zboží dodáno pořizovateli, který je zaregistrován k DPH v jiném členském státě, a

- pořizovatel se smluvně zaváže koupit zboží s předpokladem, že poté, co nabude právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodavatele, bude odpovědný za přepravu zboží z členského státu dodavatele do druhého členského státu a:

a) právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na pořizovatele a dodané zboží bylo dodavatelem dáno k dispozici pořizovateli na základě kupní smlouvy s doložkou ‚ze závodu‘, podle které pořizovatel přebírá odpovědnost za přepravu zboží do jiného členského státu, než je stát dodání, v zabezpečeném celním skladu na území členského státu dodavatele, a pokud smluvní dokumenty nebo jiné doklady uvádějí, že zboží má být dále přepraveno na místo určení v jiném členském státě, ale zboží ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání, nebo

b) právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na pořizovatele a zboží začalo, ne však nezbytně ukončilo, svou cestu do jiného členského státu (především tehdy, pokud zboží ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání), nebo

c) právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na pořizovatele a zboží na své cestě do druhého členského státu fyzicky opustilo území členského státu dodání, nebo

d) právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na pořizovatele a lze též dokázat, že zboží skutečně dorazilo do členského státu určení?

- 3) Za jakých okolností (pokud vůbec) mohou příslušné orgány členského státu dodání za okolností relevantních [ve věci v původním řízení], pokud dodavatel jednající v dobré víře poskytl příslušným orgánům ve svém členském státě po podání žádosti o vrácení objektivní důkazy, které v době svého poskytnutí zjevně podporovaly jeho nárok na osvobození zboží podle čl. 28c části A písm. a) [šesté směrnice] a příslušné orgány původně akceptovaly tyto důkazy pro účely osvobození, nicméně později uložit dodavateli povinnost doplatit DPH za toto zboží, pokud se dozví o dalších důkazech, které buď a) zpochybňují platnost předchozích důkazů, nebo b) prokazují, že poskytnuté důkazy byly věcně nesprávné, avšak aniž by to dodavatel věděl nebo byla prokázána jeho účast?
- 4) Je pro odpověď na otázku 3 rozhodující skutečnost, že existovaly důkazy, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňová přiznání, pokud tato přiznání obsahovala jako pořízení uvnitř Společenství nákupy, které jsou dotčeny v projednávané věci, pořizovatel uvedl částku, která má představovat daň z přidané hodnoty související s pořízením, a také provedl odpočet této částky v souladu s čl. 17 odst. 2 písm. d) šesté směrnice?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

- 21 Úvodem je třeba připomenout, že otázky položené předkládajícím soudem souvisejí s přechodnými úpravami DPH použitelnými na obchod uvnitř Společenství

zavedenými s ohledem na odstranění vnitřních hranic dne 1. ledna 1993 směrnicí 91/680. K tomuto dni bylo s konečnou platností odstraněno zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodu mezi členskými státy (druhý a třetí bod odůvodnění uvedené směrnice).

- 22 Jelikož zákonodárce Společenství konstatoval, že dosud nebyly splněny podmínky, které by umožnily provést zásadu zdanění v členském státě původu dodávaného zboží, aniž by tím byla dotčena zásada, že daňový příjem ze zdanění posledního stupně spotřeby má být ve prospěch členského státu, ve kterém dochází ke konečné spotřebě, zavedl v hlavě XVIa šesté směrnice přechodné úpravy zdaňování obchodu mezi členskými státy založené na zavedení nového základu daně, tj. na pořízení zboží uvnitř Společenství (sedmý až desátý bod odůvodnění směrnice 91/680).
- 23 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství ve skutečnosti představují jednu a tutéž hospodářskou operaci, ačkoliv tato operace zakládá různá práva a povinnosti jak pro smluvní strany transakce, tak i pro daňové orgány dotyčných členských států.
- 24 Jakékoliv pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž se končí odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, má tak za logický následek 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 (rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, bod 29).

- 25 Z toho vyplývá, že osvobození dodání uvnitř Společenství od daně odpovídající pořízení uvnitř Společenství umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH.

K první a druhé předběžné otázce

- 26 Podstatou prvních dvou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda je třeba čl. 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice vykládat ohledně výrazu „odeslán(o)“ vyskytujícího se v obou těchto ustanoveních v tom smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy fyzicky opustilo území členského státu dodání.
- 27 Podmínky, které je třeba splnit k tomu, aby byla operace kvalifikována jako pořízení zboží uvnitř Společenství a aby podléhala DPH, jsou stanoveny v článku 28a šesté směrnice. Kromě podmínek upřesňujících vlastnosti prodejce a pořizovatele, stanovených v odst. 1 písm. a) tohoto článku, podřizuje odst. 3 první pododstavec téhož článku pořízení zboží uvnitř Společenství dvěma podmínkám, a to jednak převedení práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, a jednak odeslání nebo přepravě tohoto zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem

nebo jejich jménem „do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno“.

- 28 Operace, která odpovídá pořízení zboží uvnitř Společenství, tj. dodání zboží uvnitř Společenství, je osvobozena od DPH, pokud splňuje podmínky stanovené v čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice. Na rozdíl od podmínek stanovených pro pořízení zboží uvnitř Společenství stanoví toto ustanovení, že aby bylo možno využít osvobození od daně z titulu dodání zboží uvnitř Společenství, musí být zboží odesláno nebo přepravováno „z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství“, tj. že odeslání nebo přeprava musejí být provedeny z členského státu, který je součástí území Společenství, kde platí společný systém DPH, do jiného členského státu Společenství.
- 29 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že na první podmínku, týkající se pořízení zboží uvnitř Společenství, tj. převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník, je předkládajícím soudem pohlíženo jako na splněnou. Účastníci původního řízení nicméně vedou spor ohledně druhé podmínky, které takové pořízení podléhá. Rozpor se týká zejména toho, jak je třeba vykládat pojem „odeslán(o)“ uvedený v čl. 28a odst. 3 prvním pododstavci a v čl. 28c části A písm. a) prvním pododstavci šesté směrnice.
- 30 Teleos a další se domnívají, že výraz „odeslán(o)“ znamená, že dotčené zboží je odesláno do stanoveného místa určení nebo určitému adresátovi. Opírají se o doslovný výklad tohoto výrazu a uplatňují, že srovnání všech jazykových verzí ukazuje, že termín v nich užívaný klade důraz na počátek procesu odeslání a neznamena celou fyzickou přepravu zboží z členského státu dodavatele.

- 31 Teleos a další se tudíž domnívají, že dodání zboží uvnitř Společenství je uskutečněno, jakmile dá dodavatel zboží k dispozici pořizovateli podle doložky „ze závodu“, kterou se posledně uvedený zavazuje přepravit jej do jiného členského státu, a že z důkazů vyplývá, že úmyslem smluvních stran je, aby bylo zboží následně přepraveno do místa určení v jiném členském státě, byť ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání.
- 32 Členské státy, které Soudnímu dvoru předložily vyjádření, a Komise Evropských společenství naproti tomu uplatňují, že použití výrazu „odeslán(o)“ předpokládá, že zboží fyzicky opustilo členský stát odeslání nebo že dorazilo do cílového členského státu.
- 33 Je sice pravda, že podle doslovného výkladu výraz „odesláno nebo přepraveno [...] do jiného členského státu“, obsažený v čl. 28a odst. 3 prvním pododstavci šesté směrnice, patrně klade důraz na počátek procesu odeslání nebo přepravy, jak zdůrazňují Teleos a další, nic to však nemění na tom, že jak uplatňuje většina členských států, které předložily Soudnímu dvoru vyjádření, výraz „odesláno nebo přepraveno z tuzemska“ vyskytující se v čl. 28c, části A písm. a) prvním pododstavci téže směrnice předpokládá, že toto zboží již skutečně opustilo členský stát dodání.
- 34 Za těchto podmínek je s přihlédnutím k nezbytnému vzájemnému vztahu mezi dodáním a pořízením zboží uvnitř Společenství třeba přisuzovat výkladu obou ustanovení uvedených v předcházejícím bodě stejný význam a dosah.

- 35 V případě existence několika možných doslovných výkladů výrazu je za účelem určení jeho dosahu namíste vycházet z kontextu, v jakém se nachází, s přihlédnutím k účelu a systematické šesti směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 26. června 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Recueil, s. I-2561, body 16 a 17; ze dne 5. června 1997, *SDC*, C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 22, a ze dne 19. dubna 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Sb. rozh. s. I-3225, bod 20).
- 36 Z cíle sledovaného přechodnými úpravami stanovenými v hlavě XVIa této směrnice, tj. přidělení daňového příjmu členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží (viz výše uvedený rozsudek *EMAG Handel Eder*, bod 40), vyplývá, že tento režim byl vytvořen zejména pro pohyb zboží uvnitř Společenství.
- 37 Tento režim, který nahradil systém dovozů a vývozů mezi členskými státy, jak bylo připomenuto v bodě 21 tohoto rozsudku, se jasně odlišuje od režimu, který upravuje tuzemské operace. Základní podmínkou pro uplatnění takového režimu je, aby se operace uskutečnila uvnitř Společenství, a zejména fyzický pohyb zboží z členského státu do jiného členského státu. Tato podmínka týkající se překročení hranic mezi členskými státy je základním znakem operace uvnitř Společenství, který ji odlišuje od tuzemské operace.
- 38 Krom toho, stejně jako i jiné pojmy, které definují zdanitelná plnění podle šesti směrnice (viz 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.

39 Na rozdíl od argumentace Teleos a dalších, podle níž úmysl dodavatele a pořizovatele provést operaci uvnitř Společenství postačuje pro její kvalifikaci jako takovou, je třeba konstatovat, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že povinnost daňového orgánu provést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani je v rozporu s cíli společného systému DPH zajistit právní jistotu a zjednodušit akty, které jsou nezbytné pro uplatnění DPH tím, že se zohlední, s výjimkou výjimečných případů, objektivní povaha dotyčného plnění (viz rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group, C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 24, a výše uvedené rozsudky Optigen a další, bod 45, jakož i Kittel a Recolta Recycling, bod 42).

40 V důsledku toho je nezbytné, aby se kvalifikace dodání nebo pořízení zboží uvnitř Společenství provedla na základě objektivních skutečností, jako je existence fyzického pohybu dotyčného zboží mezi členskými státy.

41 Tento výklad rovněž potvrzuje kontext, v němž dochází k dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství. Již ze znění hlavy XVIa šesté směrnice totiž vyplývá, že přechodný režim se použije na obchod mezi členskými státy. Krom toho využívají ustanovení týkající se tohoto režimu několika výrazů, z nichž je možno usuzovat, že do operace spočívající v dodání, jakož i v pořízení zboží uvnitř Společenství jsou zapojeny nejméně dva členské státy a že je třeba, aby došlo k přemístění zboží mezi těmito státy. Tyto zvláštní výrazy, jako „do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno“, „do jiného členského státu než členského státu určení odeslaného či přepravovaného zboží“ a „přemístění zboží osobou povinnou

i dani z jejího podniku do jiného členského státu“, se zejména vyskytují v čl. 28a odst. 3 a 5 šesté směrnice.

- 42 S ohledem na předchozí úvahy je namístě odpovědět na první a druhou položenou otázku tak, že čl. 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat s ohledem na výraz „odeslán(o)“ vyskytující se v obou těchto ustanoveních v tom smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.

Ke třetí otázce

- 43 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba vykládat čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání požadovaly po dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, aby později zaplatil za toto zboží DPH, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by však byla prokázána účast tohoto dodavatele na daňovém podvodu.
- 44 Úvodem je třeba konstatovat, že i když dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství podléhají splnění objektivní podmínky fyzického přemístění zboží z členského státu dodání, jak vyplývá z odpovědi dané na první dvě otázky, jeví se pro daňovou správu z důvodu zrušení kontroly na hranicích mezi členskými státy obtížné ověřit, zda

zboží fyzicky opustilo území uvedeného členského státu, či nikoliv. Z tohoto důvodu ověřují daňové orgány tyto skutečnosti právě na základě důkazů poskytnutých osobami povinnými k dani a jejich prohlášení.

- ⁴⁵ Jak vyplývá z první části věty čl. 28c části A šesté směrnice, přísluší členským státům stanovit podmínky, za nichž se uplatní osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně. Je však třeba připomenout, že při výkonu pravomocí 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).
- ⁴⁶ Z judikatury Soudního dvora týkající se dodatečného vymáhání DPH rovněž vyplývá, že opatření, jež mají členské státy možnost přijmout k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům, nesmějí být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 52; ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Recueil, s. I-6973, bod 59, jakož i ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 92).
- ⁴⁷ Teleos a další uplatňují, že skutečnost, že daňové orgány členského státu přenášejí důkazní břemeno i odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele zboží prodaného v režimu dodání zboží uvnitř Společenství v případě, kdy následně po výběru vyjde najevo, že pořizovatel se dopustil podvodu a zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání, je neslučitelná se zásadami právní jistoty, proporcionality

a daňové neutrality. Teleos a další rovněž tvrdí, že opatření přijatá vůči nim daňovými orgány narušují řádné fungování jednotného trhu a omezují volný pohyb zboží.

48 Co se zaprvé týče zásady právní jistoty, je třeba připomenout, že ta platí obzvláště tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá (viz rozsudek ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise, 326/85, Recueil, s. 5091, bod 24, jakož i výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 72). Z toho vyplývá, že je nutné, jak právem podotýkají Teleos a další i Komise, aby osobám povinným k dani byly známy jejich daňové povinnosti před uzavřením transakce.

49 Ve věci v původním řízení vyplývá ze spisu i z vyjádření předložených Soudnímu dvoru, že patrně neexistuje žádný hmatatelný důkaz umožňující jednak dovodit, že dotčené zboží bylo přemístěno z území členského státu dodání, a jednak vyloučit, že došlo k manipulacím a podvodům. S ohledem na zajištění správného a jednoznačného uplatňování osvobození od daně je nicméně nezbytné, aby vnitrostátní orgány stanovily podmínky, za kterých osvobodí dodání uvnitř Společenství od daně.

50 Bylo by 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 pořizovatel a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět, dotyčné zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání.

- 51 Uložit osobě povinné k dani, aby prokázala, že zboží fyzicky opustilo členský stát dodání, však nezaručuje správné a jednoznačné uplatnění osvobození od daně. Tato povinnost osobu povinnou k dani naopak staví do situace nejistoty, co se týče možnosti uplatnit osvobození od daně na dodání zboží uvnitř Společenství nebo co se týče nutnosti zahrnout DPH do kupní ceny.
- 52 Zadruhé, co se týče zásady proporcionality, je namístě připomenout, že Soudní dvůr v bodě 46 svého výše uvedeného rozsudku Molenheide a další rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství.
- 53 Je sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, tato opatření nicméně nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné (viz výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30).
- 54 Vláda Spojeného království a italská vláda v tomto ohledu tvrdí, že ve věci v původním řízení lze použít judikaturu, podle níž skutečnost, že dovozce v dobré víře je povinen zaplatit clo za dovoz zboží, ohledně něhož se vývozce dopustil celního přestupku, ačkoliv se dovozce nijak nepodílel na tomto přestupku, představuje povinnost, která není ani nepřiměřená, ani v rozporu s obecnými zásadami práva, jejichž respektování Soudní dvůr zajišťuje (viz rozsudky ze dne 14. května 1996, Faroe Seafood a další, C-153/94 a C-204/94, Recueil, s. I-2465,

bod 114, jakož i ze dne 17. července 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Recueil, s. I-4209, bod 61).

55 Tato argumentace nemůže být přijata.

56 Jak právem uplatňují Teleos a další, jakož i Komise a jak podotýká generální advokátka v bodech 78 až 82 svého stanoviska, uplatnění cla na dovozy ze států mimo území Evropské unie a povinnost k DPH vyplývající z pořízení uvnitř Společenství nejsou srovnatelnými operacemi.

57 Režim použitelný na obchod uvnitř Společenství stanoví rozdělení pravomocí v daňových záležitostech na vnitřním trhu a umožňuje daňové správě obrátit se na dodavatele i na pořizovatele za účelem obdržení platby DPH, zatímco ve společném celním režimu lze clo vymáhat pouze na dovozci. Z toho vyplývá, že judikatura uvedená v bodě 54 tohoto rozsudku není použitelná na věc projednávanou předkládajícím soudem.

58 Cíl spočívající v předcházení daňovým podvodům zajisté někdy odůvodňuje vyšší požadavky na povinnosti dodavatelů. Nicméně v návaznosti na podvod, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality. Krom toho, místo aby režim, který přenáší veškerou odpovědnost za platbu DPH na dodavatele bez ohledu na to, zda se podílel na podvodu, či nikoli, předcházel daňovému podvodu, nechrání harmonizovaný systém DPH nutně před podvodem a zneužitím ze strany pořizovatele.

Pokud by byl pořizovatel vyňat z veškeré odpovědnosti, mohl by totiž být podněcován k tomu, aby neodesílal nebo nepřepřavoval zboží z členského státu dodání a nepřiznal ho pro účely DPH v členských státech určení.

59 Co se zatřetí týče zásady daňové neutrality, je namístě připomenout, že tato zásada brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně (viz rozsudek ze dne 7. prosince 2006, Eurodental, C-240/05, Sb. rozh. s. I-11479, bod 46).

60 Pokud by však byli dodavatelé dotčení v původním řízení povinni zaplatit DPH a *posteriori*, nebyla by uvedená zásada dodržena, jelikož dodavatelé, kteří uskutečňují plnění v tuzemsku, nikdy nejsou zatíženi daní na výstupu, neboť se jedná o nepřímou spotřební daň. Osoby povinné k dani uskutečňující plnění uvnitř Společenství by se tudíž za takových podmínek, jaké nastaly ve věci v původním řízení, nacházely v méně výhodném postavení než osoby povinné k dani uskutečňující tuzemské plnění (viz v tomto smyslu, co se týče práva na odpočet daně, výše uvedený rozsudek Eurodental, bod 47).

61 Co se začtvrté týče argumentu Teleos a dalších, podle něhož opatření přijatá orgány Spojeného království narušují volný pohyb zboží, je třeba jednak konstatovat, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76, jakož i výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 54), který je za určitých podmínek způsobilý odůvodnit existenci omezení volného pohybu zboží.

62 Kromě toho je rovněž třeba zajistit, jak právem tvrdí Komise, aby postavení hospodářských subjektů nebylo méně příznivé než jejich postavení před zrušením hraničních kontrol mezi členskými státy, protože takový výsledek by byl v rozporu s účelem vnitřního trhu, který spočívá v usnadnění obchodu mezi těmito státy.

63 Jelikož se osoby povinné k dani nemohou opírat o doklady vydané celními orgány, musí být důkaz dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství podán jinými prostředky. Je sice pravda, že režim obchodu uvnitř Společenství se stal otevřenějším pro podvody, nic to však nemění na tom, že podmínky prokazování stanovené členskými státy musejí respektovat základní svobody zavedené Smlouvou o ES, jako je zejména volný pohyb zboží.

64 V tomto ohledu je rovněž třeba připomenout, že podle čl. 22 odst. 8 šesté směrnice mohou členské státy ukládat povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům, za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

65 Krom toho podle judikatury Soudního dvora, kterou lze obdobně použít na věc v původním řízení, není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (viz, co se týče podvodu „kolotočového“ typu, výše uvedené rozsudky *Federation of Technological Industries* a další, bod 33, jakož i *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51).

66 Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a *posteriori*.

67 Jak naproti tomu uvádí Komise, jakmile dodavatel splnil své povinnosti ohledně důkazu dodání uvnitř Společenství, ačkoliv pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání, musí být v tomto členském státě považován za osobu povinnou k DPH pořizovatel.

68 Na třetí položenou otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.

Ke čtvrté otázce

69 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda skutečnost, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňová příznání týkající se

pořízení zboží uvnitř Společenství, jakým je pořízení dotčené v původním řízení, může být považována za určující důkaz pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH.

- 70 S ohledem na odpověď danou na první dvě otázky je třeba se domnívat, že kromě podmínek týkajících se vlastností osob povinných k dani, převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníků a fyzického přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého nemusí být požadována žádná další podmínka, aby bylo možné kvalifikovat operaci jako dodání nebo pořízení zboží uvnitř Společenství.
- 71 V rámci přechodného režimu pořízení a dodání zboží uvnitř Společenství je vzhledem k zajištění řádného výběru DPH nezbytné, aby příslušné daňové orgány nezávisle na sobě ověřily, zda jsou splněny podmínky pořízení zboží uvnitř Společenství, jakož i osvobození odpovídajícího dodání zboží od daně. I když tedy předložení daňového přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství kupujícím může představovat vodítko pro to, že skutečně došlo k fyzickému přemístění zboží z území členského státu dodání, nemá takové přiznání nicméně určující význam za účelem prokázání, že došlo k dodání zboží uvnitř Společenství osvobozenému od daně.
- 72 Z toho vyplývá, že na čtvrtou položenou otázku je třeba odpovědět tak, že skutečnost, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňové přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství, jakým je dotčené pořízení v původním řízení, může být považována za doplňující důkaz toho, že zboží skutečně opustilo území členského státu dodání, avšak nepředstavuje určující důkaz pro to, aby dodání zboží uvnitř Společenství bylo osvobozeno od DPH.

K nákladům řízení

- 73 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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:

- 1) Článek 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, je třeba vykládat s ohledem na výraz „odeslán(o)“ vyskytující se v obou těchto ustanoveních v tom smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.
- 2) Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2000/65, je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal

v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.

- 3) Skutečnost, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňové přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství, jakým je dotčené pořízení v původním řízení, může být považována za doplňující důkaz toho, že zboží skutečně opustilo území členského státu dodání, avšak nepředstavuje určující důkaz pro to, aby dodání zboží uvnitř Společenství bylo osvobozeno od daně z přidané hodnoty.**

Podpisy.