Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 22. března 2018 [1]

**Věc C-108/17**

**UAB Enteco Baltic**
**proti**
**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**
**za přítomnosti**
**Vilniaus teritorinė muitinė**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu, Litva)]

„Řízení o žádosti o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Článek 14 odst. 1 směrnice 2006/112/ES – Článek 138 odst. 1 a čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice 2006/112 – Osvobození od DPH při dovozu, po němž dojde k dodání zboží uvnitř Společenství osvobozenému od daně – Zboží odeslané či přepravené z třetí země do jiného členského státu, než je členský stát dovozu – Uvedení identifikačního čísla pořizovatele v členském státě určení pro účely DPH – Hmotněprávní formální či věcná podmínka pro vznik nároku na osvobození při dovozu – Dokumenty dokládající odeslání zboží do jiného členského státu – Pojem a podmínky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník – Dobrá víra dovozce – Povědomí osoby povinné k dani o účasti pořizovatele na daňovém podvodu – Akceptace prohlášení dovozce příslušným orgánem – Právní jistota – Případná povinnost příslušného orgánu pomoci osobě povinné k dani při shromažďování informací nezbytných k prokázání splnění podmínek pro vznik nároku na osvobození od daně“

## I. Úvod

1. Podstatou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou Soudnímu dvoru předložil Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu, Litva), je výklad čl. 14 odst. 1, čl. 138 odst. 1, jakož i čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [2], ve znění směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem [3] (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i výklad zásady právní jistoty.

2. Předkládající soud položil sedm předběžných otázek v situaci, kdy společnost UAB Enteco Baltic dovážela z Běloruska do Litvy paliva, která měla být následně dodávána do dalších členských států.

1 – Původní jazyk: francouzština.
2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.
3 – Úř. věst. 2009, L 175, s. 12.

3. Nejpalčivější otázkou, která vyvstala v projednávané věci, je otázka, zda povinnost takového dovozce, jako je společnost Enteco Baltic, sdělit příslušným orgánům členského státu dovozu zákazníkovo identifikační číslo přidělené pro účely DPH v členském státě určení zboží, je povinností čistě formální, anebo jde naopak o hmotněprávní věcnou podmínku pro přiznání nároku na osvobození od DPH při dovozu platící od okamžiku, kdy směrnice 2009/69, kterou byla tuto povinnost zavedena do směrnice 2006/112, vstoupila v platnost.

## II. Právní rámec

### *A. Unijní právo*

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

5. Článek 20 uvedené směrnice definuje „pořízení zboží uvnitř Společenství“ jako „nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží“.

6. Článek 131 uvedené směrnice stanoví:

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

7. Článek 138 odst. 1 téže směrnice stanoví:

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

8. Článek 143 směrnice 2006/112 byl změněn směrnicí 2009/69, jejíž čl. 2 odst. 1 první pododstavec stanoví lhůtu pro provedení do vnitrostátního práva na 1. leden 2011. Body 3 až 5 odůvodnění směrnice 2009/69 uvádějí:

„(3) Dovoz zboží je osvobozen od daně z přidané hodnoty [DPH], pokud po něm následuje dodání nebo přemístění tohoto zboží osobě povinné k dani do jiného členského státu. Podmínky, za nichž je toto osvobození od daně přiznáno, jsou stanoveny členskými státy. Ze zkušeností však vyplývá, že rozdílů v uplatňování 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 upřesnit 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 jej může být lépe dosaženo na úrovni Společenství, může Společenství přijmout opatření v souladu se zásadou subsidiarity stanovenou v článku 5 [ES]. V souladu se zásadou proporcionality stanovenou v uvedeném článku nepřekračuje tato směrnice rámec toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle.“

9. Článek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

d) 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;

[…]

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, vydané v jiném členském státě nebo své vlastní identifikační číslo pro DPH vydané v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, má-li toto zboží být přemístěno podle čl. 138 odst. 2 písm. c);

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.“

10. Článek 157 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH uvádí, že „[č]lenské státy mohou osvobodit […] dodání zboží, které má být propuštěno do režimu uskladnění v jiném než celním skladu“.

11. Článek 167 uvedené směrnice stanoví, že nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu „vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

### *B. Litevská právní úprava*

12. Článek 35 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (litevský zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„1. Dovážené zboží je osvobozeno od DPH, je-li v okamžiku dovozu známo, že je toto zboží určeno k vývozu a bude přepraveno do jiného členského státu a dodání zboží dovozcem z Litvy do jiného členského státu podle kapitoly VI tohoto zákona podléhá 0% sazbě DPH.

2. Ustanovení tohoto článku se použijí, je-li dovozce zaregistrován pro účely DPH v Litvě a zboží je přepraveno do jiného členského státu ve lhůtě do jednoho měsíce ode dne uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu čl. 14 odst. 12 a 13 tohoto zákona. Lhůta pro přepravu může být prodloužena s ohledem na objektivní okolnosti.

3. Prováděcí pravidla k tomuto článku stanoví celní správa ve spolupráci s ústředním správcem daně.“

13. Ustanovení čl. 49 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„sazba DPH 0 % se použije na zboží dodané osobě registrované pro účely DPH v jiném členském státě vyvážené z tuzemska do jiného členského státu [bez ohledu na to, zda přepravu provádí dodavatel, kupující či k tomu využijí třetí osobu].“

14. Článek 56 zákona o DPH, který se týká „[o]podstatněnosti použití sazby DPH ve výši 0 %“, stanoví:

„1. […] Osoba povinná k dani pro účely DPH, která uplatňuje sazbu DPH ve výši 0 % podle článku 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 osobě registrované pro účely DPH v jiném členském státě, doklady o tom, že osoba, které bylo vyvážené zboží dodáno, je osobou povinnou k DPH v jiném členském státě […]

[…]

4. Nehledě na ostatní ustanovení tohoto článku je správce daně oprávněn požadovat v souladu s Mokesčių administravimo įstatymas [zákon o správě daní] další doklady, podle nichž může posoudit, zda je uplatnění 0% sazby DPH důvodné. Není-li osoba povinná k dani s to prokázat, že 0% sazba DPH byla řádně uplatněna na dodávku zboží, jeho nákup v jiném členském státě či na poskytnutí služeb, podléhá dodávka tohoto zboží, jeho nákup v jiném členském státě či poskytnutí služeb podléhá běžné sazbě DPH, nebo snížené sazbě DPH, platí-li taková sazba pro toto zboží či služby.

[…]

5. Nehledě na ostatní ustanovení tohoto článku je správce daně oprávněn získat z vlastní iniciativy či prostřednictvím pověřených donucovacích orgánů další doklady, podle nichž může posoudit, zda je uplatnění 0% sazby DPH důvodné. Po získání důkazů o tom, že 0% sazba DPH nebyla na dodávku zboží, jeho nákup v jiném členském státě či na poskytnutí služeb, uplatněna oprávněně, podléhá dodávka tohoto zboží, jeho nákup v jiném členském státě či poskytnutí služeb podléhá běžné sazbě DPH, nebo snížené sazbě DPH, platí-li taková sazba pro toto zboží či služby.“

15. Bod 4 „Pravidel pro osvobození od DPH při dovozu zboží, které se doveze a dodává do jiného členského státu Evropské unie“ (dále jen „Pravidla“), schválených rozhodnutím ředitele celní správy a vedoucího Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Státní daňová inspekce Ministerstva financí, Litva) (dále jen „inspekce“) č. 1B-439/VA-71 ze dne 29. dubna 2004, zní takto:

„4. 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;

4.2) dovozce zboží je zaregistrován pro účely DPH v tuzemsku v okamžiku vystavení dovozního celního prohlášení pro účely celní kontroly;

4.3) dodávky zboží z tuzemska do jiného členského státu na základě ustanovení hlavy VI zákona o DPH jsou osvobozeny od daně s tím, že sazba DPH činí 0 %;

4.4) dovozce dodal osobě povinné k dani v jiném členském státě totéž zboží, které dovezl do tuzemska;

4.5) zboží je přepraveno do jiného členského státu ve lhůtě jednoho měsíce ode dne uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu čl. 14 odst. 12 a 13 zákona o DPH nebo v prodloužené lhůtě pro přepravu do jiného členského státu podle ustanovení bodu 5 pravidel.“

16. Bod 7 pravidel uvádí:„7. Pro účely celní kontroly se společně s celním dovozním prohlášením předkládá kromě jiných dokumentů:

– 7.1) potvrzení dovozce o registraci pro účely DPH a jeho kopie (potvrzení o registraci pro účely DPH se po ověření jeho kopie vrací);

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

17. Rozhodnutím ředitele celní správy a vedoucího inspekce č. 1B-773/VA-119 ze dne 28. prosince 2010, které nabylo účinnosti dne 1. ledna 2011, byl do Pravidel doplněn bod $7^1$. Bod $7^1$ stanoví:

„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.“

18. Podle bodu 27.49.1.7 „Podmínek pro použití jednotného správního dokladu“, schválených rozhodnutím ředitele celní správy č. 1B-289 ze dne 13. dubna 2004, musí dovozce uvést v okamžiku vystavení dovozního celního prohlášení platný alfabetický kód příslušného členského státu Unie, kam je zboží vyváženo, a osobní identifikační číslo pořizovatele nebo příjemce daného zboží pro účely DPH, které mu přidělily příslušné orgány členského státu Unie, pokud zboží osvobozené od DPH podle článku 35 zákona o DPH nepochází ze Společenství a bylo uvedeno do volného oběhu či dovezeno na tuzemský trh.

## III. Skutkové okolnosti sporu v původním řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

19. Enteco Baltic je společností se sídlem v Litvě. Vyvíjí činnost ve velkoobchodu s palivy.

20. V období od roku 2010 do roku 2012 Enteco Baltic dovážela do Litvy palivo z Běloruska. Toto palivo spadalo do tzv. „celního režimu 42“[4], který umožňuje propustit do volného oběhu zboží osvobozené od DPH při dovozu. V dovozních prohlášeních tato společnost uvedla identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH z jiného členského státu, kterému zamýšlela dodat toto zboží. Zboží skladovala ve skladech podléhajících spotřební dani, které vlastnily jiné litevské podniky.

21. Enteco Baltic prodávala toto palivo společnostem 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)[5]. Enteco Baltic tak měla povinnost předat palivo kupujícím v Litvě, kteří pak odpovídali za jeho další přepravu do členského státu určení.

22. Kupující zasílali Enteco Baltic elektronické objednávky, v nichž uváděli podrobné údaje o prostřednících, kteří měli objednané zboží dovážet, a údaje týkající se skladů s daňovým dozorem v místě určení[6] zboží. Faktury pro účely DPH vystavené společností Enteco Baltic byly obvykle zasílány kupujícím elektronickou poštou.

4 – Tento režim se označuje jako celní režim 42“ z důvodu, že pro účely osvobození od DPH musí dovozce zboží do kolonky 37 specifického správního dokladu uvést kód začínající číslicí 42. V rámci tohoto režimu lze od DPH osvobodit zboží, které je poté dodáváno v rámci Společenství, za menší náklady a s méně formalitami.

5 – V rámci takové obchodní smlouvy musí prodávající pouze předat zboží k vývozu, zatímco kupující nese veškerá rizika spojená s jeho přepravou.

6 – Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce zmiňuje pouze sklady nacházející se v Polsku.

23. Pro účely přepravy bylo zboží opatřeno elektronickým přepravním dokladem pro zboží podléhající spotřební dani, jakož i nákladním listem CMR[7]. 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).

24. Po dodání zboží do skladů s daňovým dozorem v místě určení[8] Enteco Baltic obdržela potvrzení e-ROR[9] o dodání a odevzdání elektronického přepravního dokladu. Obvykle také obdržela nákladní listy CMR s potvrzením od skladu s daňovým dozorem v místě určení o převzetí zboží.

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

26. V roce 2012 Vilniaus teritorinė muitinė (regionální celní správa ve Vilniusu, Litva) (dále jen „celní správa“) provedla dílčí 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.

27. Inspekce získala v roce 2013 od polského, slovenského a maďarského správce daně informace o možných podvodech při používání „celního režimu 42“. Tyto orgány konkrétně uvedly, že nemohou potvrdit přijetí předmětného paliva pořizovateli a že tito pořizovatelé nepřiznali DPH za příslušné období.

28. S ohledem na tyto informace provedla inspekce v roce 2013 daňovou kontrolu. Konstatovala, že Enteco Baltic předložila dostatečné důkazy o odeslání zboží ze země a převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele. Podle inspekce nebylo prokázáno, že Enteco Baltic v případě dotčených plnění jednala nedbale či neuvážlivě.

29. Celní správa provedla v letech 2014 a 2015 další kontrolu, která se z hlediska předmětu a období částečně překrývala s kontrolou provedenou inspekcí v roce 2013. Po nové kontrole celní správa zjistila, že Enteco Baltic nedodala palivo osobám povinným k dani uvedeným v dovozních celních prohlášeních a neprokázala, že palivo bylo přepraveno a právo s ním nakládat jako vlastník bylo převedeno na osoby uvedené ve fakturách pro účely DPH.

30. Enteco Baltic se obrátila na polskou společnost obstarávající hospodářské informace s cílem získat další informace o uvedené přepravě a požádala celní správu, aby se obrátila na polské sklady s daňovým dozorem a získala informace, které uvedená společnost nebyla s to získat. Této žádosti nebylo vyhověno.

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

7 – Nákladní list CMR [vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956 (CMR), *Recueil des traités*, 1961, vol. 399, s. 189] je doklad o pozemní dopravě, jež musí před uskutečněním mezinárodní dopravy zboží vystavit jedna ze stran přepravní smlouvy. Nákladní list CMR dokládá odeslání zboží od okamžiku, kdy k němu dopravce připojí svůj podpis.

8 – Viz poznámka pod čarou 6 výše.

9 – Je nesporné, že e-ROR je elektronické potvrzení o přijetí zboží podléhajícího spotřební dani, které vystavuje příjemce.

32. Celní správa potvrdila tento závěr rozhodnutím ze dne 16. března 2016. V tomto rozhodnutí celní správa uvedla, že osvobození od daně při dovozu lze uplatnit pouze v případě, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník přímo na jinou osobou povinnou k DPH v jiném členském státě. V projednávaném případě podle ní toto osvobození od daně nelze společnosti Enteco Baltic přiznat, neboť palivo bylo dodáváno do polských skladů s daňovým dozorem, jejichž identifikační číslo pro účely DPH nebylo uvedeno ve fakturách na DPH.

33. Společnost Enteco Baltic podala proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek k Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky) (dále jen „KDS). Rozhodnutím ze dne 1. června 2016 vrátila KDS věc celní správě.

34. Jak Enteco Baltic, tak celní správa se odvolaly k předkládajícímu soudu s tím, aby bylo rozhodnutí KDS zrušeno.

35. Před tímto soudem Enteco Baltic a celní správa diskutovaly o důsledcích dodávek paliva osobám povinným k dani z jiných členských států neuvedeným v dovozních prohlášeních. Uvedený soud poukazuje na to, že v měsíčních výkazech o dodávkách zboží do jiných členských států Enteco Baltic poskytla inspekci všechny informace o pořizovatelích, včetně jejich identifikačních čísel pro účely DPH, a nesnažila se zastírat jejich totožnost.

36. Předkládající soud má dále pochybnosti o důkazní hodnotě nákladních listů CMR, správních dokladů v elektronické formě e-AD (dále jen „doklad e-AD“ [10]), jakož i potvrzení e-ROR.

37. Předkládající soud se rovněž táže na přesnou definici dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH v případě, kdy právo nakládat se zbožím jako vlastník nebylo převáděno přímo na kupujícího, nýbrž na dopravce nebo polské sklady s daňovým dozorem. Uvádí, že Enteco Baltic vychází z judikatury týkající se nároku na odpočet DPH.

38. Předkládající soud si dále klade otázku, zda – jak uvedla KDS – dobrá víra dodavatele je nebo může být dodatečnou podmínkou pro účely osvobození od DPH při dovozu.

39. Tento soud si konečně přeje získat bližší informace o posuzování relevance důkazů pro účely aplikace směrnice o DPH.

40. Za těchto okolností se Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální 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 členského státu v odepření osvobození od daně podle čl. 143 odst. 1 písm. d) téže směrnice pouze z důvodu, že v okamžiku dovozu zboží bylo zamýšleno dodat dané zboží určitému plátci 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 (plátci DPH), přičemž příslušnému státnímu orgánu byly poskytnuty veškeré údaje o totožnosti skutečného pořizovatele?

10 – Zkratka pro „elektronický správní doklad“. Elektronický správní doklad je upraven ve směrnici 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) a musí splňovat požadavky 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). Tento doklad umožňuje využívat režim podmíněného osvobozením od spotřební daně.

2) Lze za takových okolností, jaké 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 e-AD a potvrzení e-ROR) a které potvrzují přepravu zboží ze skladu s daňovým dozorem na území jednoho členského státu do skladu s daňovým dozorem na území jiného členského státu, lze považovat za dostatečný důkaz o přepravě zboží do jiného členského státu?

3) Je třeba čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že brání daňové správě členského státu v odepření osvobození od daně podle tohoto ustanovení, pokud nebylo právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno přímo na pořizovatele zboží, nýbrž na jím určené osoby (dopravce či sklady s daňovým dozorem)?

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 vlastník 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, jako je případ, o nějž se jedná ve věci v původním řízení, tj. pokud celní správa odepře osobě povinné k dani nárok na osvobození od DPH při dovozu z důvodu, že nebyla splněna podmínka spočívající v následném dodání zboží v rámci 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 členských států, podle kterého domněnka, že i) na konkrétního smluvního partnera nebylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a ii) daňový poplatník věděl či 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 partneři na určené adrese nepodnikali a neodvedli DPH z plnění poskytnutých osobě povinné k dani?

7) Je třeba čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že ačkoli 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 vlastník, nemá povinnost shromáždit informace, které jsou dostupné pouze orgánům veřejné moci?“

41. K těmto otázkám předložily písemná vyjádření společnost Enteco Baltic, litevská vláda a Evropská komise. Tyto účastnice řízení byly rovněž vyslechnuty na jednání dne 25. ledna 2018.

## IV. Analýza

42. Článek 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH v zásadě osvobozuje od daně dovoz zboží odeslaného ze třetí země do členského státu, pokud dovozce zboží po dovozu dodá uvnitř Společenství a toto plnění je osvobozeno od daně podle čl. 138 této směrnice.

43. Ve věci v původním řízení z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že Enteco Baltic původně měla nárok na osvobození od daně podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH jakožto dovozce paliva pocházejícího z Běloruska do Litvy s tím, že toto palivo bylo určeno k dodání zákazníkům v Polsku, na Slovensku a v Maďarsku a jeho dodání uvnitř Společenství bylo osvobozeno od DPH. Období dotčené ve věci v původním řízení se týká dovozu paliva od 1. dubna 2010 do 31. května 2012.

44. Po několika kontrolách u společnosti Enteco Baltic, k jejichž dopadům se ještě vrátím, litevská celní správa konstatovala, že tato společnost nakonec měla povinnost DPH zaplatit. Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, Enteco Baltic je v podstatě vytýkáno, že při dovozu uvedla identifikační číslo pro DPH, které se neshodovalo s číslem skutečných pořizovatelů, nebo že neprokázala, že dovezené palivo bylo určeno k dodání do jiného členského státu.

45. Z článku 143 odst. 2 směrnice o DPH totiž vyplývá, že osvobození od daně podle čl. 143 odst. 1 písm. d) této směrnice platí v případě dovozu, po němž následuje dodání uvnitř Společenství, pouze pokud dovozce v okamžiku dovozu poskytl příslušným orgánům členského státu dovozu identifikační číslo pro účely DPH, které bylo přiděleno v jiném členském státě zákazníkovi, jemuž je zboží dodáváno v souladu s čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, a podklady dokazují, že dovezené zboží je určeno k přepravě nebo odeslání z členského státu dovozu do jiného členského státu.

46. S ohledem na znění čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH se řešení ve věci v původním řízení může na první pohled jevit jako snadné. Bylo by totiž možné, jak navrhuje Komise ve svém písemném vyjádření, nepovažovat podmínky uložené tímto článkem za čistě formální, nýbrž za věcné požadavky pro účely osvobození od DPH při dovozu. Z toho vyplývá, že nesplnění jedné z těchto podmínek bude mít za následek odepření osvobození od daně nebo, jako je tomu ve věci v původním řízení u Enteco Baltic, povede k tomu, že bude po dovozci požadováno zaplacení DPH.

47. Přístup, který navrhuje Komise ve svém písemném vyjádření, však podle mého názoru pomíjí nejen poněkud zvláštní okolnosti věci v původním řízení, ale i zásadnější problém spočívající ve skloubení požadavků stanovených v čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH s podmínkami pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně na základě čl. 138 odst. 1 této směrnice, zejména pokud jde o povinnost dovozce uvést v okamžiku dovozu identifikační číslo pro účely DPH pořizovatele, jemuž má být zboží dodáno. Komise ostatně sama své stanovisko na jednání před Soudním dvorem značně upravila [11].

48. Sedm otázek položených předkládajícím soudem se týká povahy, rozsahu a splnění obou výše uvedených požadavků stanovených v čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH za skutkových okolností daných ve věci v původním řízení, a to zejména těch, které souvisejí s důkazy o převodu práva nakládat s palivem jako vlastník a jednáním litevských daňových a celních orgánů.

49. S přihlédnutím k těmto skutkovým okolnostem se tedy budu zabývat nejprve první předběžnou otázkou, která se týká uvedení identifikačního čísla dovozcova zákazníka pro účely DPH ve smyslu čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH (A). Poté bude analyzováno šest ostatních otázek předkládajícího soudu, které se týkají čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, tj. důkazu o tom, že dovezené zboží je určeno k dodání do jiného členského státu, než je členský stát dovozu (B).

### *A. K požadavku uvést identifikační číslo dovozcova zákazníka pro účely DPH ve smyslu čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH (první předběžná otázka)*

50. Jak jsem již zdůraznil, osvobození od DPH na dovozu podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH závisí na tom, zda po něm následuje dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně podle čl. 138 této směrnice.

51. Článek 138 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Evropské unie, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k DPH dani, které jednají jako takové v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

11 – Viz bod 72 tohoto stanoviska.

52. Podle ustálené judikatury platí, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, jsou-li splněny tři podmínky, tj. zaprvé jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, zadruhé jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a zatřetí opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání [12].

53. Tyto tři podmínky jsou tedy hmotněprávními věcnými podmínkami, které musí být splněny, aby dodavatel získal nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

54. Jak již Soudní dvůr rozhodl, tyto podmínky jsou taxativně vyjmenované v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH [13]. Nezahrnují tedy povinnost dodavatele uvést identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH, které mu přidělil členský stát místa určení.

55. Bez ohledu na významnou roli, kterou má identifikační číslo přidělované pro účely DPH osobám povinným k dani v řádném fungování systému DPH [14], Soudní dvůr konstatoval, že povinnost uvést identifikační číslo pořizovatele dodaného zboží pro účely DPH uložená vnitrostátním právem dodavateli, představuje formální podmínku, jejíž nesplnění nemůže bez ohledu na nesplnění věcných podmínek pro dodání uvnitř Společenství v zásadě zpochybnit nárok tohoto dodavatele na osvobození tohoto plnění od DPH [15].

56. Soudní dvůr tento závěr doplnil o dvě výjimky v případech, kdy může mít nedodržení formálního požadavku za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH.

57. Zaprvé se jedná o situaci, kdy se osoba povinná k dani podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému DPH, a kdy tedy tato osoba povinná k dani nejednala v dobré víře a nepřijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby bylo zajištěno, že plnění, které uskutečňuje, nepovede k její účasti na takovém daňovém podvodu [16].

58. Zadruhé může nesplnění formálního požadavku vést k odepření nároku na osvobození od DPH, pokud nesplnění tohoto požadavku vede k nemožnosti předložit rozhodující důkaz o splnění věcných požadavků [17].

59. Ve věci v původním řízení z informací poskytnutých předkládajícím soudem a z vysvětlení poskytnutých na jednání litevskou vládou vyplývá, že daňový orgán, tj. inspekce, která měla při kontrole v roce 2013 za úkol zjistit, zda byly splněny příslušné podmínky týkající se *dodání uvnitř Společenství*, konstatovala, že společnost Enteco Baltic předložila dostatečné důkazy dokládající odeslání zboží z Litvy a převod práva nakládat s ním jako vlastník na pořizovatele, a nebylo prokázáno, že Enteco Baltic jednala při uskutečňování dotčených plnění nedbale či neuvážlivě.

12 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 42), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31), ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 24) jakož i ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 30).

13 – Viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 59), ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 29) a ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 47).

14 – V tomto ohledu připomínám, že čl. 214 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vyzývá členské státy, aby přijaly opatření nezbytná k tomu, aby bylo osobám povinným k dani přiděleno osobní identifikační číslo pro účely DPH podle čl. 215 této směrnice. Kromě čl. 143 odst. 2 této směrnice o tomto číslu hovoří další ustanovení tohoto předpisu jako čl. 226, který se týká obsahu faktur, či čl. 365 týkající se přiznání k DPH. V souvislosti s plněním uvnitř Společenství Soudní dvůr také zdůraznil, že toto číslo má usnadnit určení členského státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží: viz rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 27 a citovaná judikatura).

15 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, body 59 až 63), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 51 a52), a ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 40), jakož i ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 32).

16 – Viz zejména rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, body 39 a 40 a citovaná judikatura).

17 – Rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 42 a citovaná judikatura).

60. S ohledem na toto konstatování o splnění podmínek stanovených v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, které je třeba vzít na vědomí, proto chyby, kterých se dopustila Enteco Baltic při uvádění identifikačního čísla pořizovatele/pořizovatelů v členském státě určení paliva, nebránily, podle informací poskytnutých Soudnímu dvoru, inspekci v tom, aby konstatovala, že hmotněprávní věcné podmínky pro dodání zboží uvnitř Společenství byly splněny.

61. V této fázi jde tedy o to určit, zda orgány členského státu mohou i přesto podmínit nárok na osvobození od daně při dovozu zboží, které bylo dodáno, tj. při plnění, které předchází dodání uvnitř Společenství, tím, že dovozce uvede v okamžiku dovozu identifikační číslo pořizovatele – tj. příjemce plnění uvnitř Společenství – pro účely DPH.

62. Jak je zřejmé z informací poskytnutých litevskou vládou, takový požadavek uložený dovozci podle vnitrostátního práva platí od roku 2004.

63. Podle mého mínění přitom musí být takový požadavek až do změny směrnice 2006/112 směrnicí 2009/69, který čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH neukládal, považován za formální požadavek ve smyslu judikatury citované v bodě 55 tohoto stanoviska. Nemohl proto sám o sobě zakládat platný důvod pro odmítnutí osvobození následného dodání zboží v jiném členském státě bez ohledu na to, zda byly porušeny věcné podmínky stanovené v čl. 143 odst. 1 písm. d) a čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

64. Změnil se tento formální požadavek na věcný pro účely osvobození od daně při dovozu, když byl směrnicí 2009/69 s účinností od 25. července 2009 zaveden do směrnice 2006/112 čl. 143 odst. 2 písm. b)?

65. Nejsem toho názoru.

66. Je pravda, že znění čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH by mohlo vyvolávat dojem, že všechny tři kategorie údajů uvedené v něm pod písmeny a) až c) představují požadavky, jejichž splnění je podmínkou pro vznik nároku na osvobození od daně při dovozu zakotveného čl. 143 odst. 1 písm. d) této směrnice.

67. Nicméně znovu opakuji, že je nepochybné, že, zboží podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH není dováženo za účelem jeho spotřeby v členském státě dovozu, nýbrž v jiném členském státě, přičemž osvobození této spotřeby od daně zcela závisí na tom, zda je od daně osvobozeno i dodání zboží uvnitř Společenství podle čl. 138 směrnice o DPH. Sám článek 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH na několika místech rovněž zmiňuje článek138 této směrnice.

68. Z toho podle mého názoru vyplývá, že hmotněprávní věcné podmínky pro vznik nároku na osvobození od daně při dovozu zcela závisí na podmínkách stanovených v čl. 138 směrnice o DPH, pokud jde o osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně na výstupu.

69. Unijní normotvůrce nezměnil hmotněprávní věcné podmínky pro dodání uvnitř Společenství v čl. 138 směrnice o DPH, které v této fázi, jak jsem již zdůraznil, nezahrnují povinnost dodavatele uvést identifikační číslo pořizovatele v členském státě určení pro účely DPH, takže rozhodně neměl v úmyslu podmínit vznik nároku na osvobození od daně při dovozu splněním takového požadavku.

70. Pokud by tomu tak bylo, dovozci a dodavatelé zboží dodávaného v Unii by neměli nárok na osvobození od DPH při dovozu, ačkoli splňují všechny hmotněprávní věcné podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, na němž zcela závisí osvobození dovozu na vstupu.

71. Navzdory legitimnímu cíli spočívajícímu v boji proti daňovým podvodům, který vedl k přijetí směrnice 2009/69, nemám za to, že unijní normotvůrce měl v úmyslu postavit osobám povinným k dani do cesty takové překážky a vytvořit takto nekoherentní systém. Pro dotčené osoby povinné k dani by byla tato situace neslučitelná s požadavkem na správnou a jednoduchou aplikaci osvobození od daně požadovanou článkem 131 směrnice o DPH [18].

72. Na jednání před Soudním dvorem ostatně Komise upřesnila, že nejde ani tak o to znát konkrétní identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH, jako mít možnost jej tím či oním způsobem zjistit. Podle všeho tedy připustila, a to relativně v rozporu s obsahem jejího písemného vyjádření, že povinnost dovozce uvést v okamžiku dovozu identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH podle čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH je i nadále pouze formální povinností.

73. Její nesplnění tudíž podle mého názoru nevede ke ztrátě nároku na osvobození od DPH, ale může být nanejvýš sankcionováno pokutou v souladu s ustanoveními vnitrostátního práva.

74. Pro tento závěr podle mého názoru svědčí i konkrétní skutečnosti specifické pro věc v původním řízení.

75. V tomto ohledu je třeba uvést, že Enteco Baltic neopomenula v okamžiku dovozu informovat příslušné orgány o identifikačním čísle pořizovatele pro účely DPH. Podle údajů poskytnutých předkládajícím soudem se však jeví, že původně uvedené číslo neodpovídalo číslu skutečného nabyvatele.

76. Jak vyplývá z bodu $7^1$ Pravidel přijatých ředitelem celní správy a vedoucím inspekce, dovozce musí neprodleně a písemnou formou informovat celní správu, pokud dojde u osoby povinné k dani v jiném členském státě a/nebo členském státě, do něhož se zboží dodává, ke změně v údajích uvedených v dokumentech předložených při celní kontrole, a uvést nové informace včetně důvodů pro změnu a přiložit kopie dokladů.

77. Tento požadavek stanovený pro dovozce v litevských právních předpisech, podle něhož musí dovozce informovat celní orgány o změně totožnosti kupujícího, jemuž je zboží určeno, podle mého názoru nasvědčuje tomu, že litevské orgány mají za to, že nedostatky či chyby v identifikačním čísle pořizovatele pro účely DPH v okamžiku dovozu samy o sobě nestačí k pozdějšímu zpochybnění nároku na osvobození od daně při dovozu. Nemělo by totiž smysl požadovat, aby dovozce uvedl změny týkající se nabyvatele, pokud by taková změna s sebou automaticky nesla odepření nároku na osvobození od daně při dovozu. Automatický zánik nároku na osvobození od daně při dovozu z důvodu změny v totožnosti pořizovatele zboží dodaného do členského státu určení pro účely DPH by vedl dovozce také k tomu, aby vnitrostátním orgánům neoznamovali takové změny ze strachu, že ztratí nárok na osvobození od daně při dovozu.

78. Podle těchto pravidel nebo přinejmenším v duchu pojímání oznámení identifikačního čísla pořizovatele pro účely DPH jako čistě formálního požadavku celní správa podle všeho při první kontrole provedené v roce 2012 u dovozů dotčených ve věci v původním řízení podle konstatování předkládajícího soudu sama opravila chyby v lišících se číslech, které Enteco Baltic uvedla ve svých dovozních prohlášeních. Podle předkládajícího soudu tato společnost inspekci rovněž informovala o změnách v totožnosti kupujících.

18 – V tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 28 a citovaná judikatura).

79. Mám tedy za to, že uvedení identifikačního čísla pořizovatele pro účely DPH v okamžiku dovozu, které se z důvodu změny okolností zcela či zčásti neshoduje či přestane shodovat s číslem skutečného nabyvatele, nemůže vést k odepření nároku na osvobození od daně při dovozu v obou případech zmíněných v bodech 56 až 58 tohoto stanoviska, které Soudní dvůr uznal jako případy nedodržení formálního požadavku v rámci osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

80. Za těchto podmínek jsem toho názoru, že na první otázku předkládajícího soudu je třeba odpovědět tak, že čl. 143 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že s ohledem na okolnosti ve věci v původním řízení brání příslušným orgánům členského státu odepřít osvobození od daně upravené v čl. 143 odst. 1 písm. d) téže směrnice pouze z důvodu, že se v okamžiku dovozu zboží počítalo s tím, že zboží bude dodáno osobě povinné k dani v jiném členském státě, což vysvětluje, že identifikační číslo této osoby pro účely DPH bylo uvedeno v dovozním prohlášení, avšak později bylo předmětné zboží vzhledem ke změně okolností dodáno jiné osobě povinné k dani (rovněž plátci DPH), přičemž příslušnému orgánu prvního členského státu byly poskytnuty veškeré údaje o totožnosti skutečného pořizovatele.

### *B. K požadavku předložit doklad o tom, že dovezené zboží je určeno k přepravě nebo odeslání z členského státu dovozu do jiného členského státu v souladu s čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH (druhá až sedmá předběžná otázka)*

81. Druhá až sedmá otázka předkládajícího soudu se týká výkladu čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH a splnění požadavku podle čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, podle kterého musí být v okamžiku dovozu předloženy „podklady dokazující, že dovezené zboží je určeno k přepravě nebo odeslání z členského státu dovozu do jiného členského státu“, zejména ve spojení s výkladem čl. 138 odst. 1 a čl. 14 odst. 1 téže směrnice, jakož i zásady právní jistoty.

82. Než přistoupím k posouzení těchto otázek, je třeba poznamenat, že důkaz, který musí dovozce předložit v souladu s čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, se pojí k účelu dovozu do Unie, tj. zda je dané plnění určeno k dalšímu dodání uvnitř Společenství v souladu s čl. 138 odst. 1 této směrnice.

83. Dovozce proto musí prokázat, že v okamžiku dovozu hodlá splnit hmotněprávní věcné podmínky pro přiznání nároku na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

84. Jak jsem již uvedl v bodě 52 tohoto stanoviska, tento článek stanoví tři podmínky pro přiznání nároku na osvobození od DPH při dodání zboží uvnitř Společenství. Připomínám, že jde zaprvé o to prokázat, že právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, zadruhé že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a zatřetí že v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy totéž zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání.

85. Tyto podmínky v podstatě splývají s tím, co musí dovozce splnit v rámci čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH, přičemž v posledně uvedeném případě musí dovozce prokázat, že „v okamžiku dovozu“ je zboží dovážené do Unie „určeno“ k dodání uvnitř Společenství.

86. Jak správně pochopil předkládající soud, v rámci čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH musí dovozce prokázat v okamžiku dovozu, že právo nakládat s dováženým zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a totéž zboží je určeno k přepravě nebo odeslání do jiného členského státu, tj. že má fyzicky opustit území členského státu dovozu.

87. Zatímco třetí až sedmá předběžná otázka položená předkládajícím soudem se týká práva nakládat s dovezeným zbožím jako vlastník převáděného na pořizovatele, druhá otázka se s ohledem na okolnosti věci v původním řízení a zejména jednání společnosti Enteco Baltic a litevských orgánů týká důkazů umožňujících prokázat, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží určeno k odeslání nebo k přepravě do jiného členského státu. Těmto dvěma bodům se budu věnovat jednomu po druhém.

*1. K právu nakládat s dovezeným zbožím jako vlastník, které má být převedeno na nabyvatele (třetí až sedmá otázka)*

88. Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda právo nakládat se zbožím jako vlastník, které má být převedeno na pořizovatele, může být uznáno, ačkoli toto právo nemělo být převedeno přímo na nabyvatele, nýbrž na subjekty, které nabyvatel určil, tj. na přepravní společnosti nebo sklady s daňovým dozorem.

89. Tato otázka se podle mého názoru týká obsahu autonomního a jednotného pojmu [19] „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, který uvádí, že „dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

90. Podle judikatury Soudního dvora tento pojem neodkazuje na převod vlastnictví ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako by s ním nakládal vlastník toho majetku [20]“.

91. Z toho vyplývá, že plnění lze kvalifikovat jako „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, pokud tímto plněním osoba povinná k dani převede hmotný majetek opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem, přičemž v tomto ohledu nehraje žádnou roli způsob nabytí vlastnického práva k tomuto zboží [21].

92. Pro účely jednotnosti pojmu „dodání zboží“ a jeho definice ve směrnici o DPH je třeba s ohledem na znění čtvrté otázky a za účelem rozptýlení veškerých pochybností na straně předkládajícího soudu nutné uvést, že převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník se uplatní rovněž v kontextu výkladu čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH, který upravuje osvobození dovozu zboží do Unie, po němž následuje dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně [22]. Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník je totiž inherentní každému dodání zboží [23].

93. Jak Soudní dvůr rozhodl, pojem „dodání zboží“ je objektivní a platí bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění, aniž je třeba zjišťovat úmysl osoby povinné k dani [24]. Toto konstatování platí podle mého názoru rovněž při výkladu čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH, což znamená, že je třeba s ohledem na objektivní důkazy ověřit, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží „určeno“ k pozdějšímu dodání uvnitř Společenství, a není třeba zkoumat konkrétní záměr dovozce v tomto okamžiku.

19 – Viz rozsudek ze dne 3. června 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, bod 22).

20 – Viz zejména rozsudky ze dne 21. listopadu 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, bod 20) a ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51).

21 – Rozsudek ze dne 18. července 2013,Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 35).

22 – Předkládající soud ve čtvrté otázce podle všeho naznačuje, že litevské orgány se opírají o odlišný výklad pojmu „převod práva nakládat se zbožím“ v závislosti na tom, zda uplatňují pravidla pro nárok na odpočet DPH (článek 167 směrnice o DPH), nebo pravidla pro osvobození při dovozu, po němž následuje dodání zboží uvnitř Společenství [čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH]. Jak jsem již uvedl, takový rozdíl ve výkladu, který jasně nevyplývá ani z odůvodnění předkládacího rozhodnutí, není v žádném případě odůvodněný s ohledem na autonomii a jednotnost definice „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH.

23 – Rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 32).

24 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, bod 21 a citovaná judikatura).

94. V rámci aplikace článku 267 SFEU je dále věcí vnitrostátního soudu, aby posoudil případ od případu v závislosti na skutkových okolnostech sporu, který mu je předložen, zda došlo k převodu práva nakládat s dotčeným zbožím jako vlastník [25].

95. V tomto ohledu se proto musím vrátit ke znění třetí otázky předkládajícího soudu. Ten totiž uvádí, že právo nakládat s palivem bylo převedeno nikoli přímo na kupující uvedené společností Enteco Baltic v dovozních prohlášeních, nýbrž na přepravní společnosti a sklady s daňovým dozorem.

96. Pokud tomu tak skutečně bylo, tyto subjekty by měly být považovány za skutečné pořizovatele paliva dováženého Enteco Baltic, jak navrhuje Komise. Jelikož se však tyto přepravní společnosti a sklady s daňovým dozorem nacházejí na území Litvy, osvobození od DPH při dovozu nelze podle mého názoru společnosti Enteco Baltic přiznat, neboť po tomto plnění nenásledovalo dodání zboží uvnitř Společenství, nýbrž v tuzemsku.

97. Pokud však přepravní společnosti ani sklady s daňovým dozorem, ať jsou usazeny v Litvě, nebo v některém z ostatních tří členských států zmíněných předkládajícím soudem, nezískaly právo nakládat s palivem jako vlastníci, tj. pokud šlo pouze o zprostředkovatele přepravy a skladování, kteří nejednají vlastním jménem, aby pořizovatel uvedený v prohlášeních Enteco Baltic v okamžiku dovozu paliva mohl s tímto nakládat, mohlo by být osvobození od daně podle mého názoru společnosti Enteco Baltic přiznáno za předpokladu, že budou splněny ostatní hmotněprávní věcné podmínky pro vznik nároku na osvobození od DPH.

98. Předkládající soud proto musí s ohledem na všechny okolnosti věci v původním řízení ověřit, o který z těchto dvou případů jde.

99. Dodávám přitom, že k okolnostem, které musí předkládající soud zohlednit ve věci v původním řízení, patří zejména jednání společnosti Enteco Baltic a litevských orgánů popsané v páté až sedmé otázce položené uvedeným soudem.

100. Stran jednání společnosti Enteco Baltic je třeba připomenout, že 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 účasti na daňovém podvodu [26]. V případě, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu, jehož se dopustil pořizovatel, 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 [27].

101. Předkládajícímu soudu přísluší, aby provedl celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností původní věci a rozhodl, zda společnost Enteco Baltic jednala v dobré víře a přijala veškerá opatření, která lze po ní rozumně požadovat k zajištění toho, aby plnění, které uskutečnila, nevedlo k její účasti na daňovém podvodu [28].

102. V tomto ohledu není okolnost uvedená předkládajícím soudem v šesté předběžné otázce, podle níž Enteco Baltic komunikovala se svými zákazníky elektronicky, zejména pokud jde o zasílání smluvních dokumentů, důkazem o absenci dobré víry dovozce či jeho nedbalosti, zejména pokud jde o opatření, která lze rozumně očekávat od takového subjektu, aby se zabránilo tomu, že se bude podílet na daňovém podvodu.

25 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 34).

26 – Viz zejména rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 48)

27 – Viz zejména rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54) a ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 42).

28 – Viz zejména rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53) a ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 41).

103. Nevylučuji nicméně, že dovozce, který v okamžiku dovozu dotyčného zboží *opomene* oznámit příslušným vnitrostátním orgánům informace uvedené v čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH, může na straně těchto orgánů vyvolat vzhledem k tomu, k jakému účelu bylo toto ustanovení do této směrnice doplněno, domněnku, že věděl nebo měl vědět, že se podílí na daňovém podvodu.

104. Mám však za to, že takovou domněnku může dovozce vyvrátit všemi důkazními prostředky přípustnými podle vnitrostátního práva.

105. Na základě informací poskytnutých předkládajícím soudem se věc v původním řízení vyznačuje tím, že v ní nedošlo k opomenutí ze strany Enteco Baltic poskytnout informace podle čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH, nýbrž k tomu, že celní a daňové orgány posoudily informace poskytnuté tímto subjektem odlišně za okolností, kdy tato společnost s uvedenými orgány v dobré víře spolupracovala.

106. Skutečnosti uvedené předkládajícím soudem a znění jeho páté otázky - což mě vede k posouzení jednání vnitrostátních orgánů - totiž silně naznačují, že celní správa během kontroly provedené v letech 2014 a 2015 nepotvrdila výsledky kontroly, kterou v roce 2013 provedla inspekce a která se týkala splnění podmínek, za nichž je dodání zboží dodáním uvnitř Společenství osvobozeným od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

107. Vysvětlení poskytnuté litevskou vládou na jednání před Soudním dvorem, podle něhož oba tyto orgány provádí kontroly, jejichž rozsah je odlišný - celní orgán ověřuje dodržování podmínek stanovených v čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH, zatímco daňový orgán kontroluje splnění podmínek stanovených v čl. 138 této směrnice - mne nepřesvědčilo. Jak jsem již řekl, osvobození od daně při dovozu na základě čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je 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. Kontroly vnitrostátních orgánů se tedy alespoň částečně překrývají. Předkládající soud kromě toho v páté otázce uvádí, že celní orgán (celní správa) vycházela pro účely odepření nároku na osvobození od DPH při dovozu z toho, že podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, tj. podmínky podle čl. 138 směrnice o DPH, které inspekce kontrolovala v roce 2013, nejsou splněny.

108. Za těchto okolností je podle mého třeba připomenout závěry Soudního dvora stran jednání vnitrostátních orgánů při osvobozování dodávek zboží uvnitř Společenství od daně zakotvené v rozsudku ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 50) a ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, bod 75). Soudní dvůr v nich totiž rozhodl, že zásada právní jistoty brání tomu, aby členský stát, který nejprve akceptoval dokumenty předložené dodavatelem či prodávajícím jako důkazy o nároku na osvobození od daně, 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.

109. Předkládající soud tedy bude muset důkladně ověřit, zda taková situace nastala ve věci v původním řízení.

110. Pro všechny případy dodávám, že členský stát nemůže - pro účely odepření nároku na osvobození od DPH osobě povinné k dani, která jednala v dobré víře a ve vztahu k níž nic nenasvědčuje tomu, že věděla či měla vědět o tom, že se účastnila podvodu - poukazovat na nedostatečnou spolupráci a koordinaci v činnosti vlastních vnitrostátních orgánů. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že dvě zprávy Evropského účetního dvora vypracované v letech 2011 a 2015 na základě auditů provedených v několika členských státech [29], na něž Komise poukázala ve svých písemných vyjádřeních, dokládají, že „celní a daňové kontroly neprobíhají účinně“ a „zásahy dvou různých orgánů (celního a daňového) do

29 – Viz Evropský účetní dvůr, zvláštní zpráva č. 13, *Umožňují kontroly v rámci celního režimu 42 zabránit daňovým únikům v oblasti DPH a odhalovat je*?, Lucemburk, 2011 a zvláštní zpráva č. 24, *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření*, Lucemburk, 2015.

procesu osvobozování od DPH maří [tuto] účinnost, jelikož tyto orgány spolu nekomunikují o dovozech [v celním režimu 42]“ [30]. Vzhledem k důkazům a skutečnostem uvedeným předkládajícím soudem podle mého názoru věc v původním řízení ilustruje problémy v komunikaci mezi celními a daňovými orgány téhož členského státu popsané ve zprávách Evropského účetního dvora.

111. Na druhé straně - pokud jde o sedmou otázku předkládajícího soudu týkající se případné povinnosti litevských orgánů shromažďovat informace od podniků z jiných členských států pro účely prokázání převodu práva nakládat se zbožím dodaným společností Enteco Baltic jako vlastník - v souladu s judikaturou je třeba připomenout, že je na hospodářském subjektu, který se dovolává osvobození od DPH, prokázat, že hmotněprávní věcné podmínky pro vznik nároku na takové osvobození byly splněny [31]. Tato judikatura se podle mého názoru použije obdobně na dovozce ve smyslu čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

112. Pokud jde o úlohu vnitrostátních orgánů, Soudní dvůr již v podstatě konstatoval, že akty přijaté na úrovni Unie, které zavedly systém výměny informací mezi daňovými orgány členských států [32], nebyly zavedeny s cílem nahradit povinnost osoby povinné k dani prokázat, že jde o plnění uskutečněná uvnitř Společenství, v případech, kdy osoba povinná k dani není s to poskytnout za tímto účelem nezbytné důkazy [33].

113. Tyto akty proto nezakládají osobě povinné k dani specifické právo [34], které by jí umožnilo přinutit příslušný orgán k tomu, aby využíval mechanismus pro výměnu informací, který tyto akty zavedly.

114. *A fortiori* mám za to, že unijní právo v oblasti výměny informací a administrativní spolupráce mezi členskými státy v oblasti DPH nevyžaduje od vnitrostátních správních orgánů, aby získávaly na žádost osoby povinné k dani informace od podniků v jiných členských státech, pokud tato osoba povinná k dani není s to sama předložit důkazy o tom, že právo nakládat jako vlastník s dovezeným a dodaným zbožím bylo převedeno na pořizovatele, a obecněji o tom, že je dovoz či dodání zboží, které osoba povinná k dani uskutečňuje, osvobozen od DPH.

115. Navrhuji proto odpovědět na třetí až sedmou předběžnou otázku takto:

– Článek 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje příslušným orgánům členského státu odepřít nárok na osvobození od DPH při dovozu, pokud právo nakládat s dovezeným a dodaným zbožím jako vlastník nebylo převedeno přímo na pořizovatele, za předpokladu, že toto právo bylo skutečně převedeno na tuto osobu povinnou k dani, a nikoliv na jiné osoby, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu;

– zásada právní jistoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby celní orgán členského státu neuznal nárok na osvobození od DPH při dovozu ve vztahu k osobě povinné k dani, která jednala v dobré víře a prokazatelně nevěděla či nemohla vědět, že se podílí na daňovém podvodu, z důvodu, že jedna z věcných podmínek pro osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH po

30 – Viz zvláštní zpráva č. 13, body 55 a 56. Viz také body 36 až 38 uvedené zprávy, jakož i body 78 a 79 zvláštní zprávy č. 24.

31 – Viz zejména rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 26) a ze dne 7. prosince 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 46).

32 – Jedná se o směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. 1977, L 336, s. 15) a nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. 2003, L 264, s. 1). Oba tyto akty byly nahrazeny směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1), jejíž lhůta pro provedení uplynula dne 1. ledna 2013, a nařízením (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1), které vstoupilo v platnost 1. ledna 2012.

33 – V tomto smyslu rozsudky ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 34) a 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).

34 – Ke směrnici 77/799 viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 31) a ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 36). Pokud jde o směrnici 2011/16, která sleduje podobný cíl jako směrnice 77/799, kterou nahradila, viz rovněž v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, body 46, 47a 58).

dovozu, není splněna, ačkoli příslušný orgán téhož členského státu již dříve při kontrole dokladů a dokumentů poskytnutých touto osobou povinnou k dani konstatoval, že tato podmínka byla splněna. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda skutkové okolnosti ve věci v původním řízení umožňují konstatovat, že všechny tyto okolnosti a podmínky byly splněny, přičemž je zřejmé, že pouhou skutečnost, že osoba povinná k dani používá elektronické prostředky pro komunikaci se svým smluvním partnerem, nelze považovat za nedbalost či jednání v rozporu s dobrou vírou.

– Článek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která hodlá využít osvobození od DPH při dovozu, musí prokázat, že byly splněny hmotněprávní věcné podmínky pro toto osvobození, přičemž tato osoba povinná k dani nemůže požadovat, aby si příslušné orgány členského státu dovozu při posuzování převodu práva nakládat s dodaným zbožím jako vlastník na nabyvatele, opatřily informace od jiných osob povinných k dani, k nimž mají přístup pouze orgány veřejné moci.

*2. K důkazům o tom, že dovážené zboží bylo v okamžiku dovozu určeno k odeslání nebo přepravě do jiného členského státu (druhá otázka)*

116. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je důkazní hodnota určitých dokumentů, jako jsou doklady e-AD a potvrzení e-ROR o přepravě paliva ze skladu s daňovým dozorem nacházejícího se v členském státě dovozu (Litva) do skladu s daňovým dozorem nacházejícím se v členském státě určení (ve věci v původním řízení podle všeho Polsko).

117. Ani článek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 písm. c) směrnice o DPH ani její článek 138 neuvádí, jaké důkazy musí osoby povinné k dani předložit, aby jim vznikl nárok na osvobození od DPH. Z toho vyplývá, že v souladu s článkem 131 směrnice o DPH tato otázka spadá do pravomoci členských států, přičemž musí být respektovány obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako je zásada právní jistoty a zásada proporcionality [35].

118. Pokud jde zaprvé o výklad článku 143 směrnice o DPH, jak uvedl předkládající soud a jak tvrdila Komise, potvrzení e-ROR jsou elektronické dokumenty specifické pro zboží podléhající spotřební dani, které se vystavují po odeslání nebo přepravě zboží a potvrzují uskutečnění těchto plnění.

119. Aby byl splněn požadavek stanovený v čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, je tedy třeba, aby dovozce prokázal „v okamžiku dovozu“, že dovezené zboží je určeno k odeslání nebo přepravě do jiného členského státu.

120. Potvrzení e-ROR tedy nemohou podle mého názoru sloužit jako dostatečný důkaz o tom, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží určeno k dodání uvnitř Společenství.

121. Jak uvádí i Komise ve svém písemném vyjádření, obchodní doklady, jako např. nákladní listy CMR, které jsou vystaveny před odesláním či přepravou do členského státu určení, naopak objektivně prokazují k okamžiku dovozu úmysl odeslat či přepravit dovezené zboží do jiného členského státu.

122. Co se týče dokladů e-AD upravených ve směrnici 2008/118 a nařízení č. 684/2009, tyto doklady musí být přiloženy ke zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. V souladu s čl. 21 odst. 2 směrnice 2008/118 a čl. 3 nařízení č. 684/2009 musí odesílatel předložit příslušným orgánům členského státu odeslání návrh elektronického správního dokladu nejdříve sedm dní před datem odeslání dotčeného zboží uvedeného v tomto dokumentu. Taková formalita umožňuje uvedeným orgánům ověřit platnost údajů uvedených v dokumentu, které mohou podle tabulky 1 nařízení č. 684/2009 obsahovat informace o odesílaném zboží, hospodářském subjektu místa odeslání,

35 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 36), ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27), jakož i ze dne 9, února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 33).

jakož i hospodářském subjektu místa určení zboží. Je proto zcela myslitelné, že v okamžiku dovozu zboží ze třetí země dovozce nebo osoba jednající jeho jménem předá návrh dokladu e-AD k potvrzení příslušným orgánům členského státu, do něhož bude přepraveno zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

123. Ve věci v původním řízení nejsou z informací, které byly poskytnuty Soudnímu dvoru, známy okolnosti, za nichž lze různé doklady e-AD předat příslušným litevským orgánům, ani není znám obsah těchto dokladů (či jejich návrhů) či způsob jejich zpracování vnitrostátními orgány.

124. To však podle mého názoru nemění nic na tom, že doklad e-AD může být dokladem o tom, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží určeno k odeslání do jiného členského státu ve smyslu čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH.

125. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda v okamžiku dovozu měly vnitrostátní orgány k dispozici návrhy dokladů e-AD a byly dostatečně informovány, přičemž dohlédne na způsob, jakým tyto orgány zpracovávaly uvedené dokumenty.

126. Zadruhé, pokud jde o skutečné odeslání nebo přepravu zboží, které je předmětem dodání uvnitř Společenství, což je podmínka, na jejímž splnění závisí podle článku 138 směrnice o DPH osvobození od daně při dovozu podle čl. 143 odst. 1 písm. d) uvedené směrnice, mám za to, že potvrzení e-ROR vystavené skladem s daňovým dozorem nacházejícím se v členském státě určení může doložit fyzický pohyb zboží přes hranice členského státu dodání. Pokud jde o doklad e-AD, článek 24 směrnice 2008/118 stanoví, že při přijetí zboží příjemce předloží do pěti pracovních dní po ukončení přepravy potvrzení o přijetí příslušným orgánům členského státu určení, které takto poskytnuté údaje ověří, mohou je ověřit a předat dále příslušným orgánům členského státu odeslání. V souladu s článkem 7 a tabulkou 6 nařízení č. 684/2009 musí potvrzení o přijetí obsahovat mimo jiné kód správního dokladu e-AD. Všechny tyto informace jsou tedy s to prokázat, že dotčené zboží opustilo území členského státu odeslání.

127. Znění čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ani judikatura týkající se výkladu tohoto ustanovení v tomto ohledu nevyžadují, aby doklady předané dodavatelem dokládaly odeslání nebo přepravu do místa určení pořizovatele [36]. Postačuje, jak ostatně potvrzuje znění článku 143 směrnice o DPH, že dovezené zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání do členského státu určení.

128. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda společnost Enteco Baltic předložila v okamžiku dovozu dostatečné důkazy o tom, že dovážené palivo bylo určeno k dodání uvnitř Společenství ve smyslu čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, a zda tato společnost prokázala právně dostačujícím způsobem v souladu s čl. 138 uvedené směrnice, že s ohledem na jednání této společnosti a příslušných vnitrostátních úřadů, na nějž jsem již poukázal, uvedené palivo fyzicky opustilo území Litvy.

129. Navrhuji tedy odpovědět na druhou předběžnou otázku takto: článek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že takové doklady, jako je elektronický správní doklad (tzv. doklad „e-AD“) a nákladní list vystavený na základě úmluvy podepsané v Ženevě dne 19. května 1956 o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (nákladní listy „CMR“), lze považovat za důkazy o tom, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží určeno k odeslání nebo přepravě do jiného členského státu. Článek 138 směrnice 2006/112, na nějž odkazuje čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, musí být vykládán v tom smyslu, že potvrzení o doručení dokladů e-AD a potvrzení zvané „e-ROR“ lze považovat za důkazy o tom, že dovezené zboží, které je předmětem dodání uvnitř Společenství, opustilo území členského státu dovozu a dodání a bylo odesláno do členského státu určení.

36 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31), ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 24), jakož i ze dne 9, února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 25).

## V. Závěry

130. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu, Litva) takto:

1) Článek 143 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem, musí být vykládán v tom smyslu, že s ohledem na okolnosti ve věci v původním řízení brání příslušným orgánům členského státu odepřít osvobození od daně upravené v čl. 143 odst. 1 písm. d) téže směrnice pouze z důvodu, že v okamžiku dovozu zboží se počítalo s tím, že zboží bude dodáno osobě povinné k dani v jiném členském státě, což vysvětluje, že identifikační číslo této osoby pro účely DPH bylo uvedeno v dovozním prohlášení, avšak později bylo předmětné zboží vzhledem ke změně okolností dodáno jiné osobě povinné k dani (rovněž plátci DPH), přičemž příslušnému orgánu prvního členského státu byly poskytnuty veškeré údaje o totožnosti skutečného pořizovatele.

2) Článek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 písm. c) směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2009/69, musí být vykládán v tom smyslu, že takové doklady, jako je elektronický správní doklad (tzv. doklad ‚e-AD') a nákladní list vystavený na základě úmluvy podepsané v Ženevě dne 19. května 1956 o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (nákladní listy ‚CMR'), lze považovat za důkazy o tom, že v okamžiku dovozu bylo dovážené zboží určeno k odeslání nebo přepravě do jiného členského státu. Článek 138 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2009/69, na nějž odkazuje čl. 143 odst. 1 písm. d) této směrnice, v platném znění, musí být vykládán v tom smyslu, že potvrzení o doručení dokladů e-AD a potvrzení zvané ‚e-ROR' lze považovat za důkazy o tom, že dovezené zboží, které je předmětem dodání uvnitř Společenství, opustilo území členského státu dovozu a dodání a bylo odesláno do členského státu určení.

3) Článek 143 odst. 1 písm. d) směrnice o 2006/112, ve znění směrnice 2009/69, musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje příslušným orgánům členského státu odepřít nárok na osvobození od DPH při dovozu, pokud právo nakládat s dovezeným a dodaným zbožím jako vlastník nebylo převedeno přímo na pořizovatele, za předpokladu, že toto právo bylo skutečně převedeno na tuto osobu povinnou k dani, a nikoliv na jiné osoby, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

4) Zásada právní jistoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby celní orgán členského státu neuznal nárok na osvobození od DPH při dovozu ve vztahu k osobě povinné k dani, která jednala v dobré víře a prokazatelně nevěděla či nemohla vědět, že se podílí na daňovém podvodu, z důvodu, že jedna z hmotněprávních věcných podmínek pro osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH po dovozu, není splněna, ačkoli příslušný orgán téhož členského státu již dříve při kontrole dokladů a dokumentů poskytnutých touto osobou povinnou k dani konstatoval, že tato podmínka byla splněna. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda skutkové okolnosti ve věci v původním řízení umožňují konstatovat, že všechny tyto okolnosti a podmínky byly splněny, přičemž je zřejmé, že pouhou skutečnost, že osoba povinná k dani používá elektronické prostředky pro komunikaci se svým smluvním partnerem, nelze považovat za nedbalost či jednání v rozporu s dobrou vírou.

5) Článek 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2009/69, musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která hodlá využít osvobození od DPH při dovozu, musí prokázat, že byly splněny hmotněprávní věcné podmínky pro toto osvobození, přičemž tato osoba povinná k dani nemůže požadovat, aby si příslušné orgány členského státu dovozu při posuzování převodu práva nakládat s dodaným zbožím jako vlastník na nabyvatele, opatřily informace od jiných osob povinných k dani, k nimž mají přístup pouze orgány veřejné moci."