Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

25. října 2018 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 143 odst. 1 písm. d) – Osvobození od DPH při dovozu – Dovoz následovaný dodáním v rámci Společenství – Nebezpečí daňového podvodu – Dobrá víra osoby povinné k dani/dovozce a dodavatele – Posouzení – Povinnost řádné péče osoby povinné k dani/dovozce a dodavatele“

Ve věci C-528/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud, Slovinsko) ze dne 28. srpna 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 4. září 2017, v řízení

Milan Božičevič Ježovnik

proti

Republice Slovenija,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení K. Jürimäe (zpravodajka), předsedkyně senátu, C. Lycourgos a C. Vajda, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Milana Božičeviče Ježovnika J. Ahlinem, odvetnik,

– za slovinskou vládu A. Grum, jako zmocněnkyní,

– za řeckou vládu M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou a I. Kotsoni, jako zmocněnkyněmi,

– za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a M. Žebrem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: slovinština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 143 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009 (Úř. věst. 2009, L 175, s. 12) (dále jen „směrnice o DPH“), ve spojení s článkem 138 směrnice o DPH.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Milanem Božičevičem Ježovnikem a Republikou Slovenija (Slovinská republika) ve věci dodatečného daňového výměru v souvislosti s povinností odvádět daň z přidané hodnoty (DPH) z dovozu banánů ze třetích zemí.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH:

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, 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.“

4 Článek 143 směrnice o DPH 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 […];

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.“

5 Článek 143 odst. 2 byl do směrnice o DPH vložen směrnicí 2009/69, jejíž lhůta pro provedení uplynula dne 1. ledna 2011. S ohledem na datování skutkových okolností ve věci v původním řízení se na věc v původním řízení vztahují dvě po sobě jdoucí znění článku 143.

6 Článek 201 směrnice o DPH zní takto:

„Při dovozu je povinna odvést daň osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu.“

Celní kodex

7 Podle článku 78 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307, dále jen „celní kodex“):

„1. Po propuštění zboží mohou celní orgány z úřední povinnosti nebo na žádost deklaranta celní prohlášení přezkoumat.

2. Po propuštění zboží mohou celní orgány kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s týmž zbožím s cílem ujistit se o správnosti údajů obsažených v celním prohlášení. Kontrolu lze provést u deklaranta nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely. Celní orgány mohou rovněž kontrolovat zboží, pokud ještě může být předloženo.

3. Nasvědčují-li výsledky kontroly celního prohlášení nebo kontroly po propuštění zboží, že předpisy upravující daný celní režim byly použity na základě nesprávných nebo neúplných údajů, přijmou celní orgány v souladu s případnými právními předpisy opatření nezbytná k nápravě, přičemž vezmou v úvahu nové skutečnosti, které mají k dispozici.“

8 Články 201 a 204 celního kodexu uvádí jednotlivé případy vzniku celního dluhu.

Slovinské právo

9 Podle čl. 46 bodu 1 Zakona o davku na dodano vrednost (zákon o dani z přidané hodnoty) (Uradni list RS, č. 13/11, dále jen „zákon o DPH“) je od DPH osvobozeno „dodání zboží odeslaného nebo přepraveného prodávajícím nebo osobou, která zboží obdržela, nebo jinou osobou na účet těchto osob z území Slovinska do jiného členského státu, je-li toto zboží určeno jiné osobě povinné k dani nebo subjektu, který není osobou povinnou k dani jednající jako taková osoba v tomto jiném členském státě“.

10 Podle čl. 50 odst. 1 bodu 4 zákona o DPH je osvobozen od DPH „dovoz zboží odeslaného nebo přepraveného z jiného území nebo ze třetí země do členského státu jiného, než je členský stát určení, pokud dodání tohoto zboží dovozcem podle čl. 76 odst. 1 bodu 6 tohoto zákona je osvobozeno podle článku 46 tohoto zákona“.

11 Podle čl. 50 odst. 2 zákona o DPH:

„Dovoz zboží podle předcházejícího odstavce bodu 4 je osvobozen od placení DPH, pokud po dovozu zboží následoval prodej zboží osvobozený od daně podle čl. 46 bodů 1 a 4 tohoto zákona, avšak pouze za předpokladu, že dovozce v okamžiku dovozu poskytne příslušnému celnímu orgánu alespoň následující údaje:

a) své identifikační číslo pro účely DPH vydané slovinským daňovým orgánem, nebo identifikační číslo pro účely DPH svého daňového zástupce, vydané slovinským daňovým orgánem, který je povinen platit DPH;

b) identifikační číslo pro účely DPH příjemce zboží, kterému bylo zboží v souladu s čl. 46 bodem 1 tohoto zákona prodáno, vydané členským státem, v němž končí odeslání nebo přeprava zboží, pokud je zboží předmětem plnění ve smyslu čl. 46 bodu 4 tohoto zákona;

c) doklad o tom, že dovezené zboží je určeno k odeslání nebo přepravě ze Slovinska do jiného členského státu.“

12 Článek 50 odst. 2 zákona o DPH je účinný od 1. ledna 2011. Před uvedeným datem ukládal totožné požadavky článek 80 tehdy platného prováděcího nařízení k zákonu o dani z přidané hodnoty.

13 Článek 76 odst. 1 bodu 6 zákona o DPH stanoví, že při dovozu zboží je osobou povinnou k DPH „dlužník cla určeného na základě celních předpisů nebo příjemce zboží“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 V období rozhodném z hlediska skutečností v původním řízení M. Božičevič Ježovnik vykonával jako podnikatel činnost spočívající v dovozu a distribuci banánů.

15 V období relevantním pro spor v původním řízení dovážel M. Božičevič Ježovnik do Slovinska banány ze třetích zemí. Podle 30 celních prohlášení podaných příslušnému celnímu úřadu v Koperu (Slovinsko) od 26. srpna 2009 do 26. ledna 2011 byly uvedené banány zařazeny do celního režimu zvaného „celní režim 42“, který umožňuje propustit do volného oběhu zboží osvobozené od DPH při dovozu. Za účelem prokázání, že banány měly být dopraveny do jiného členského státu, předložil M. Božičevič Ježovnik prohlášení o určení a prohlášení o konečném určení označená razítkem deklarovaného příjemce zboží.

16 Milan Božičevič Ježovnik prodal dovezené banány kupujícím se sídlem v Rumunsku na základě jednání a objednávek učiněných po telefonu. Faktury, včetně zálohových faktur, a další dokumenty byly zasílány e-mailem, faxem či poštou. Před uzavřením smluv ověřoval M. Božičevič Ježovnik registrační a identifikační číslo hospodářských subjektů (číslo „EORI“), jakož i platnost daňových identifikačních čísel kupujících. Požádal kupující o vydání prohlášení, že zajistí přepravu banánů do jiného členského státu.

17 Po obdržení platby od kupujících jim M. Božičevič Ježovnik v přístavu Koper předal celně odbavené banány, čímž na ně přešlo rovněž vlastnické právo k uvedenému zboží. Kupující se následně postarali o přepravu banánů do Rumunska, jakož i o odeslání nákladních listů CRM validovaných po propuštění zboží do místa konečného určení.

18 Při následné kontrole celních prohlášení M. Božičevič Ježovnika celní úřad uvedl, že několik rumunských kupujících bylo k DPH registrováno jen krátce před prvním dodáním zboží a ze systému vymazáno téhož dne. Podle celního úřadu byly nákladní listy CRM na vyžádání předložené M. Božičevič Ježovnikem špatně čitelné a neúplné a obsahovaly nedostačující údaje ohledně data

a místa vykládky zboží. Celní úřad mimoto poukázal na skutečnost, že prodejní cena banánů byla totožná s cenou, za kterou je M. Božičevič Ježovnik nakoupil, nebo se lišila jen minimálně, že hmotnost banánů uvedená na fakturách týkajících se prodeje se lišila od údajů uvedených v celních prohlášeních a že faktury zanesené v účetních knihách se lišily od faktur předložených k témuž zboží celnímu úřadu a daňovým orgánům.

19 Celní úřad obdržel informace od rumunských daňových orgánů. Podle uvedených orgánů byli někteří rumunští kupující tzv. „chybějícími obchodníky“ a na registrované adrese nevykonávali činnost, nereagovali na výzvy uvedených orgánů a jejich ředitelé byli turečtí, iráčtí, maďarští či egyptští státní příslušníci. Mimoto podle uvedených orgánů někteří přepravci potvrdili přepravu a vykládku banánů ve velkoobchodních skladech v Rumunsku. Potvrdili, že objednávku přepravy obdrželi po telefonu a platba proběhla v hotovosti. Další přepravci popřeli pravost podpisů na přepravních dokumentech, jakož i existenci jakékoli vazby ke kupujícím.

20 S ohledem na uvedené skutečnosti měl celní úřad za to, že M. Božičevič Ježovnik neprokázal, že dotčené banány opustily slovinské území a byly předány deklarovaným kupujícím. Celní úřad měl mimoto za to, že M. Božičevič Ježovnik nevykázal řádnou péči, opomněl provést základní prověření kupujících a ignoroval náznaky podvodu na DPH.

21 Rozhodnutím ze dne 24. května 2013 uložil celní úřad v Lublani (Slovinsko) M. Božičevič Ježovnikovi povinnost zaplatit DPH ve výši 242 949,04 eura.

22 Rozhodnutím ze dne 30. září 2014 zamítlo Ministrstvo za finance (ministerstvo financí, Slovinsko) odvolání podané M. Božičevič Ježovnikem proti rozhodnutí celního úřadu.

23 Upravno sodišče Republike Slovenije (Správní soud Slovinské republiky) zamítl žalobu podanou M. Božičevič Ježovnikem proti rozhodnutí ministerstva financí. Uvedený soud zejména připomněl, že v případě nesplnění povinností týkajících se „celního režimu 42“ nemá případná dobrá víra osoby povinné k dani žádný vliv na povinnost zaplatit následně DPH.

24 Milan Božičevič Ježovnik podal kasační stížnost k Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud, Slovinsko).

25 Uvedený soud se táže na podmínky, za kterých může mít dovozce povinnost zaplatit DPH za okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení.

26 V této souvislosti daný soud uvádí, že na základě článku 201 směrnice o DPH slovinské právo spojuje odpovědnost za zaplacení DPH při dovozu s ustanoveními celního kodexu týkajícími se odpovědnosti za zaplacení dovozního cla. V tomto kontextu má za to, že je nezbytné určit, zda je dovozce dlužníkem celního dluhu podle článku 201 či 204 celního kodexu.

27 Předkládající soud poznamenává, že v rozsudku ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, body 56 a 57), Soudní dvůr rozlišil mezi odpovědností osoby povinné k dani za zaplacení DPH a odpovědností dovozce za zaplacení celního dluhu. Předkládající soud se táže, zda v takovém případě, jako je případ, jenž je předmětem původního řízení, je dovozce odpovědný za zaplacení DPH stejně tak, jako je dlužníkem celního dluhu, navzdory tomu, že přepravu zboží zařizoval kupující a dovozce jednal s nezbytnou péčí a v dobré víře.

28 Pro případ, že je odpovědnost dovozce za zaplacení DPH oddělená od odpovědnosti za zaplacení celního dluhu, táže se předkládající soud, zda je tato odpovědnost rovnocenná odpovědnosti osoby povinné k dani uskutečňující dodání v rámci Společenství ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, a jak má být v tomto rámci hodnocena dobrá víra dovozce v případě podvodu spáchaného kupujícím.

29 V tomto ohledu zdůrazňuje, že v projednávané věci bylo osvobození schváleno celním úřadem s ohledem na informace poskytnuté dovozcem při dovozu v celních prohlášeních a v návaznosti na předchozí kontrolu. Uvádí, že z rozsudku ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548), může vyplývat, že takové schválení znamená, že dovozce nemá povinnost zaplatit DPH v případě, že následná kontrola odhalí nesrovnalosti. Takový výklad by podle něj snižoval význam kontroly *a posteriori* podle článku 78 celního kodexu.

30 Předkládající soud se dále táže, zda skutečnost, že jde o první vstup boží na celní území Unie, vyžaduje mimořádnou péči ze strany dovozce.

31 Za těchto okolností se Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je dovozce (deklarant), který v okamžiku dovozu žádá o osvobození od DPH (dovoz podle celního režimu 42), neboť zboží má být prodáno v jiném členském státě, povinen k zaplacení DPH (pokud se později zjistí, že podmínky pro osvobození nejsou splněny), stejně jako je povinen k zaplacení celního dluhu?

2) Je v případě záporné odpovědi povinnost dovozce (deklaranta) rovnocenná povinnosti osoby povinné k dani, která uskutečňuje dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH?

3) Musí být v posledně uvedeném případě subjektivní prvek na straně dovozce (deklaranta) směřující ke zneužití systému DPH posuzován odlišně od případu dodání zboží uvnitř [Unie] ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH? Musí být toto posouzení příznivější s ohledem na skutečnost, že v celním režimu 42 musí být osvobození od placení DPH předem povoleno celními orgány, nebo musí být přísnější z důvodu, že se jedná o plnění spojená s prvním vstupem zboží pocházejícího ze třetích zemí na vnitřní trh Evropské unie?“

K předběžným otázkám

32 Podstatou tří předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že za okolností, kdy osobě povinné k dani/dovozci a dodavateli bylo přiznáno osvobození od DPH při dovozu na základě povolení vydaného po předchozí kontrole provedené příslušnými celními orgány s ohledem na informace předložené danou osobou povinnou k dani, ukládá nicméně dotčené osobě povinnost zaplatit následně DPH, pokud je při pozdější kontrole zjištěno, že hmotněprávní věcné podmínky osvobození nebyly splněny.

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

34 Osvobození od DPH při dovozu tedy závisí na tom, zda dovozce následně zboží dodá uvnitř Společenství, přičemž toto dodání musí být samo osvobozeno na základě článku 138 směrnice o DPH, takže závisí na splnění věcných podmínek stanovených v tomto článku (rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 47).

35 V tomto ohledu je třeba uvést zaprvé, že v rámci osvobození dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 138 směrnice o DPH, Soudní dvůr na jedné straně rozhodl, 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 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 65, jakož i ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 48 a citovaná judikatura). Z toho plyne, že kdyby dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu, jehož se dopustil kupující, a že nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému podvodu, musel by odmítnout její nárok na osvobození (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54, jakož i citovaná judikatura).

36 Na druhé straně z judikatury Soudního dvora v zásadě plyne, že se odpovědnost dodavatele za následné zaplacení DPH posuzuje odlišně od odpovědnosti dovozce za zaplacení cla. Dovozce je povinen zaplatit clo dlužné za dovoz zboží, ve vztahu k němuž se vývozce dopustil jednání porušujícího celní předpisy, a to i tehdy, když dovozce jednal v dobré víře a na uvedeném jednání se nijak nepodílel (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. července 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, bod 61). Tato judikatura se však nedá uplatnit na posouzení otázky, zda dodavatel v rámci operace uvnitř Společenství, při které došlo k podvodu, může být povinen zaplatit následně DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, body 54 až 57).

37 Z toho plyne, že v rámci osvobození dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 138 směrnice o DPH, dodavatel, který přestože jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, uskutečnil operaci, která byla bez jeho vědomí součástí podvodu spáchaného kupujícím, nemůže být povinen k následnému zaplacení DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, body 65 až 67).

38 Citovaná judikatura se vztahuje rovněž na režim osvobození od daně zboží určeného k dodání uvnitř Společenství, stanovený v čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94).

39 Jak totiž plyne z judikatury citované v bodě 34 tohoto rozsudku, osvobození od daně je podmíněno tím, že dovozce následně uskuteční dodání uvnitř Společenství osvobozené podle článku 138 směrnice o DPH. V důsledku toho je třeba s oběma operacemi zacházet koherentním způsobem, aby byla dodržena logika vlastní režimu osvobození při dovozu stanovenému v čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

40 Přitom odmítnout osobě povinné k dani/dovozci a dodavateli, bez ohledu na jím vynaloženou péči, nárok na osvobození od DPH při dovozu v případě podvodu, kterého se dopustil kupující v rámci následného dodání uvnitř Společenství, by vedlo k porušení vazby mezi dovozem a osvobozením následného dodání uvnitř Společenství. Jak totiž plyne z bodu 37 tohoto rozsudku, uvedené osvobození nelze automaticky odmítnout dodavateli v případě podvodu spáchaného kupujícím.

41 Z toho plyne, že ze samotné skutečnosti, že v celních záležitostech čl. 78 odst. 3 celního kodexu stanoví, že „[n]asvědčují-li výsledky kontroly celního prohlášení nebo kontroly po propuštění zboží, že předpisy upravující daný celní režim byly použity na základě nesprávných nebo neúplných údajů, přijmou celní orgány v souladu s případnými právními předpisy opatření nezbytná k nápravě, přičemž vezmou v úvahu nové skutečnosti, které mají k dispozici“, nelze vyvodit, že uvedené orgány mohou požadovat od osoby povinné k dani/dovozce následné zaplacení DPH při dovozu za všech okolností a bez posouzení jeho péče a dobré víry.

42 Zadruhé je třeba uvést, že předkládající soud se konkrétně táže na dopad, jaký může na spor v původním řízení mít skutečnost, že příslušný celní orgán po předchozí kontrole provedené na základě informací předložených dovozcem v celních prohlášeních, schválil na základě čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, osvobození od DPH při dovozu na unijní území zboží pocházející ze třetího státu.

43 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že podle ustálené judikatury Soudního dvora, na kterou odkazuje předkládající soud, brání zásada právní jistoty tomu, aby členský stát, 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 z důvodu podvodu, kterého se dopustil kupující a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 50, jakož i ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 75).

44 Uplatnění dané judikatury je však omezeno na situaci, kdy osoba povinná k dani jednala v dobré víře a přijala opatření, která od ní mohou být rozumně požadována, aby předešla jakékoli účasti na daňovém podvodu. Z toho plyne, že citovaná judikatura nemůže být chápána tak, že zásada právní jistoty brání tomu, aby příslušné vnitrostátní orgány ve stanovených lhůtách provedly novou kontrolu určenou k ověření, zda osoba povinná k dani nevěděla či nemohla vědět o případném daňovém podvodu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, body 97 a 98).

45 Samotná okolnost, že ve sporu v původním řízení bylo po předchozí kontrole provedené na základě informací uvedených dovozcem v celních prohlášeních osvobození při dovozu schváleno příslušným celním orgánem, nemůže sama o sobě vyloučit jakoukoli možnost vyžadovat následně zaplacení DPH při dovozu, pokud vyjde najevo, že se dovozce účastnil daňového podvodu, nebo nepostupoval s náležitou péčí, aby takové účasti předešel.

46 Předkládajícímu soudu tedy přísluší, aby provedl celkové posouzení všech skutečností a okolností sporu v původním řízení za účelem určení, zda M. Božičevič Ježovnik jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že uskutečněné operace nepovedou k účasti na daňovém podvodu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53). V tomto ohledu je třeba uvést, jak zdůraznila Evropská komise, že pouhá skutečnost, že dotčené zboží bylo předtím dovezeno ze třetí země, neodůvodňuje přísnější přístup k odpovědnosti M. Božičevič Ježovnika než k odpovědnosti v rámci obyčejné transakce uvnitř Společenství podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

47 V případě, že by předkládající soud dospěl k závěru, že s ohledem na objektivní skutečnosti dotčená osoba povinná k dani věděla či měla vědět, že dodání navazující na dovozy dotčené ve věci v původním řízení byla součástí podvodu, kterého se dopustil kupující, a že nepřijala všechna opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby tomuto podvodu předešla, musí dotčené osobě povinné k dani odepřít nárok na osvobození od DPH při dovozu (obdobně viz rozsudky 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).

48 Naproti tomu v případě, že předkládající soud dospěje k závěru, že dotčená osoba povinná k dani nevěděla ani nemohla vědět, že dodání navazující na dovozy dotčené ve věci v původním řízení byla součástí podvodu, kterého se dopustil kupující, a že přijala všechna opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby tomuto podvodu předešla, nemůže dotčené osobě povinné k dani odepřít nárok na osvobození od DPH při dovozu.

49 S ohledem na výše uvedené je třeba na předběžné otázky odpovědět tak, že čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že za okolností, kdy osoba povinná k dani/dovozce a dodavatel byla osvobozena od DPH při dovozu na základě povolení vydaného po předchozí kontrole provedené příslušnými celními orgány s ohledem na důkazy předložené dotčenou osobou povinnou k dani, není dotčená osoba povinná k dani povinna zaplatit následně DPH, pokud se při pozdější kontrole ukáže, že hmotněprávní věcné podmínky osvobození nebyly splněny, ledaže by bylo s ohledem na objektivní skutečnosti prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že

dodání navazující na dotčené dovozy byla součástí podvodu, kterého se dopustil kupující, a že nepřijala všechna opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby tomuto podvodu předešla, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

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

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

Článek 143 odst. 1 písm. d) 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, musí být vykládán v tom smyslu, že za okolností, kdy osoba povinná k dani/dovozce a dodavatel byla osvobozena od daně z přidané hodnoty při dovozu na základě povolení vydaného po předchozí kontrole provedené příslušnými celními orgány s ohledem na důkazy předložené dotčenou osobou povinnou k dani, není dotčená osoba povinná k dani povinna zaplatit následně DPH, pokud se při pozdější kontrole ukáže, že hmotněprávní věcné podmínky osvobození nebyly splněny, ledaže by bylo s ohledem na objektivní skutečnosti prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že dodání navazující na dotčené dovozy byla součástí podvodu, kterého se dopustil kupující, a že nepřijala všechna opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby tomuto podvodu předešla, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.