



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 1. února 2017¹

Věc C-26/16

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda proti Autoridade Tributária e Aduaneira

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (daňový rozhodčí soud [Centrum správní arbitráže], Portugalsko)]

„Řízení o předběžné otázce — DPH — Osvobození — Plnění uskutečňovaná uvnitř Společenství — Dodání nových dopravních prostředků — Podmínky přiznání osvobození prodávajícímu — Bydliště kupujícího v členském státě určení — Dočasná registrace v členském státě určení — Nebezpečí daňových úniků — Dobrá víra — Povinnost řádné péče prodávajícího“

I – Úvod

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, která je Soudnímu dvoru předložena, se týká výkladu článku 138 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)².
2. Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (daňový rozhodčí soud – Centrum správní arbitráže, Portugalsko) se v podstatě táže, zda je v souvislosti s dodáním nového vozidla uvnitř Společenství členský stát oprávněn: zaprvé podmínit osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) podle čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH tím, že kupující musí být usazen nebo mít bydliště v členském státě určení uvedeného vozidla, zadruhé odmítnout přiznat osvobození od DPH, pokud bylo vozidlo v členském státě určení zaregistrováno pouze pro turistické účely a dočasně, a zatřetí požadovat po prodávajícím vozidla zaplacení DPH za okolností, které mohou naznačovat, že se kupující mohl dopustit podvodu s DPH, aniž by bylo prokázáno, že prodávající s cílem vyhnout se placení DPH spolupracoval s kupujícím.
3. Uvedené otázky byly vzneseny v rámci sporu mezi společností Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (dále jen „Santogal“), se sídlem v Portugalsku, a Autoridade Tributária e Aduaneira (finanční a celní úřad, Portugalsko) ve věci odmítnutí tohoto úřadu přiznat společnosti Santogal osvobození od DPH stanovené portugalským právem, které provádí čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, ve věci dodání nového automobilu společností Santogal, přepraveného jeho pořizovatelem do Španělska.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

4. Přesněji z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že společnost Santogal prodala angolskému státnímu příslušníkovi, na základě faktury ze dne 26. ledna 2010, nové vozidlo za částku 447 665 eur, které předtím pořídila od společnosti Mercedes-Benz Portugalsko a jehož přijetí na portugalské území bylo potvrzeno celním prohlášením pro vozidla ze dne 25. června 2009 (dále jen „celní prohlášení“)³.

5. Při prodeji informoval pořizovatel společnost Santogal o svém úmyslu používat uvedené vozidlo pro svou osobní potřebu ve Španělsku, kde již byl usazen, o úmyslu odeslat jej tam na své náklady, nechat u něj provést technickou kontrolu a nechat jej tam zaregistrovat. Společnosti Santogal předložil své identifikační číslo cizince (NIE) ve Španělsku, doklad, který vydalo dne 2. května 2008 Ministerio del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (ministerstvo vnitra, generální ředitelství policie a civilní ochrany – obec Tui-Valencia, Španělsko) a který potvrzuje jeho zápis do centrálního registru cizinců pod uvedeným NIE, jakož i kopii svého angolského cestovního pasu. Adresa udaná pořizovatelem při prodeji však neodpovídala adrese uvedené v dokladu vydaném dne 2. května 2008.

6. S ohledem na tyto doklady měla společnost Santogal za to, že prodej vozidla je osvobozen od DPH podle čl. 14 písm. b) Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (režim DPH pro plnění uvnitř Společenství), který v portugalském právu provádí článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH.

7. Vozidlo bylo přepraveno do Španělska ve zcela uzavřeném vlečném voze.

8. Poté, co vozidlo prošlo technickou kontrolou ve Španělsku, zaslal pořizovatel společnosti Santogal na její žádost dva dokumenty za účelem doplnění prodejní dokumentace. Jednalo se o osvědčení o technické kontrole vydané dne 11. února 2010 a o osvědčení o registraci ve Španělsku vydané dne 18. února 2010. Toto druhé osvědčení, na kterém byla uvedena adresa pořizovatele, která neodpovídala ani adrese jím uvedené v okamžiku prodeje, ani adrese uvedené na dokladu ze dne 2. května 2008, se týkalo dočasné registrace „pro turistické účely“ a bylo platné do 17. února 2011.

9. Podle informací poskytnutých předkládajícím soudem se přidělení turistické poznávací značky ve Španělsku řídí Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (královské nařízení č. 1571/1993, kterým se mění právní předpisy o turistické poznávací značce v důsledku daňové harmonizace vnitřního trhu) ze dne 10. září 1993⁴ a Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (královské nařízení č. 2822/1998, kterým se přijímá obecné nařízení o vozidlech) ze dne 23. prosince 1998⁵. Přidělení turistické poznávací značky je dočasné, obvyklá doba používání je šest měsíců v období dvanácti měsíců a může být úřady prodloužena. Ve Španělsku může být turistická poznávací značka přidělena pouze nerezidentům, kteří ve Španělsku obvykle pobývají.

10. Po předání informací společností Santogal v únoru 2011 podala společnost Mercedes-Benz Portugal dodatečné celní prohlášení týkající se vozidla (dále jen „dodatečné celní prohlášení“), kterým mělo být zrušeno celní prohlášení ze dne 25. června 2009 z důvodu odeslání vozidla do Španělska. Celní prohlášení bylo příslušnými orgány zrušeno dne 3. března 2011.

11. Dopisem ze dne 24. října 2013, předaným Direção de Finanças de Lisboa (finanční ředitelství v Lisabonu, Portugalsko), doporučil Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (úřad pro oblast boje proti celním podvodům, Portugalsko) nařídit přenesení daňové povinnosti zaplatit DPH splatnou z důvodu prodeje dotčeného vozidla. Tento úřad zejména uvedl, že pořizovatel měl bydlíště

3 — Podle spisu se jedná o luxusní automobil sportovního typu, vyráběný v limitované edici, model SLR McLaren.

4 — BOE č. 221, ze dne 15. září 1993, s. 27037,

5 — BOE č. 22, ze dne 26. ledna 1999, s. 3440.

v Portugalsku, že tam byl zaregistrován jako jednatel společnosti a že mu tam bylo již před více než deseti lety přiděleno daňové identifikační číslo. Kromě toho španělské orgány v odpovědi na žádost o informace upřesnily, že pořizovatel nebyl v roce 2010 ve Španělsku považován za rezidenta, nikdy tam nepodal daňové přiznání a ani tam nikdy nebyl osobou povinnou k dani pro účely DPH.

12. Následně byla ve společnosti Santogal provedena částečná daňová kontrola týkající se DPH za leden 2010. V tomto rámci finanční a celní úřad vypracoval zprávu, ve které došel k závěru, že na prodej vozidla se nevztahovala osvobození podle článku 14 RITI, protože pokud se jedná o osvobození uvedené v tomto ustanovení v písm. b), pořizovatel neměl bydliště ve Španělsku a nevykonával tam činnost. Ostatně uvedl, že podle jeho databáze má pořizovatel portugalské číslo daňového poplatníka přidělené před rokem 2001 a že zemí, kde má bydliště, je Portugalsko.

13. Dne 14. října 2014 vydal finanční a celní úřad dodatečný výměr na DPH ve výši 89 533 eur, jakož i výměr na příslušný úrok z prodlení odpovídající období od 12. března 2010 do 20. srpna 2014 ve výši 15 914,80 eura. Společnost Santogal tyto částky zaplatila v prosinci 2014.

14. Společnost Santogal podala k předkládajícímu soudu návrh na zrušení těchto výměrů spolu s žalobou na náhradu škody a příslušenství. Před uvedeným soudem zejména uplatňovala argument o rozporu mezi výkladem článku 14 písm. b) RITI, použitým finančním a celním úřadem, a článkem 138 odst. 2 směrnice o DPH, který má přímý účinek. Rovněž tvrdila, že se vůči ní nelze dovolávat případného podvodu s DPH, který spáchal pořizovatel.

15. V žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyslovil předkládající soud nejprve pochybnosti ohledně místa pobytu pořizovatele v okamžiku prodeje vozidla. Konkrétně tento soud uvádí, že jeho obvyklé bydliště se nenacházelo ve Španělsku. Nebylo však ani prokázáno, že by v okamžiku uvedeného prodeje měl bydliště v Portugalsku. Ostatně spis, který mu byl předložen, neobsahoval žádné informace ani o zaplacení DPH související s vozidlem ve Španělsku, ani o osudu vozidla po přidělení turistické poznávací značky. Nebylo také prokázáno, že režim registrace pro turistické účely zanikl některým ze způsobů stanovených španělským právem.

16. Dále předkládající soud poznamenává, že nebylo prokázáno, že by společnost Santogal s pořizovatelem spolupracovala za účelem vyhnouti se zaplacení DPH z prodeje vozidla. Má naopak za to, že z jemu předložených důkazů vyplývá, že společnost Santogal na splnění podmínek osvobození od DPH dbala. Poznamenal, že ani celní zástupci, ani celní úřady neměli pochybnosti ohledně dostatečnosti dokumentů pro zrušení celního prohlášení a že dopis úřadu pro oblast boje proti celním podvodům byl založen na doplňujících informacích, ke kterým společnost Santogal neměla přístup.

17. Konečně má předkládající soud za to, že judikatura Soudního dvora, především rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, body 40 až 46), neodpovídá otázkám položeným ve sporu, který mu byl předložen.

18. Za těchto okolností se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Brání čl. 138 odst. 2 písm. b) [směrnice o DPH] tomu, aby pro účely přiznání osvobození od DPH v případě, že je za úplatu uskutečněno dodání nových dopravních prostředků, jež přepraví pořizovatel z tuzemska do jiného členského státu, ustanovení vnitrostátního práva [taková, která jsou uvedena v] čl. 1 písm. e) a čl. 14 písm. b) [RITI] požadovala, aby byl pořizovatel usazen v členském státě určení nebo v něm měl bydliště?
- 2) Brání čl. 138 odst. 2 písm. b) [směrnice o DPH] tomu, aby v členském státě, v němž je zahájena přeprava, bylo zamítnuto osvobození od daně v situaci, kdy byl porízený dopravní prostředek přepraven do Španělska, kde získal turistickou poznávací značku dočasné povahy, která podléhá [španělskému] [...] režimu zdanění [...]?

- 3) Brání čl. 138 odst. 2 písm. b) [směrnice o DPH] tomu, aby byla vyměřena DPH prodávajícímu nového dopravního prostředku v situaci, kdy nebylo prokázáno to, zda režim turistické poznávací značky zanikl některým ze způsobů [stanovených španělským právem], ani to, zda v důsledku zániku tohoto režimu byla či bude odvedena DPH?
- 4) Brání čl. 138 odst. 2 písm. b) [směrnice o DPH] a zásady právní jistoty, proporcionality a ochrany [legitimního] očekávání tomu, aby byla vyměřena DPH prodávajícímu nového dopravního prostředku odeslaného do jiného členského státu v situaci, kdy:
- pořizovatel před odesláním oznámil prodávajícímu, že je rezidentem členského státu určení, a předložil mu písemnost prokazující, že mu bylo ve zmíněném členském státě přiděleno [NIE], přičemž v této písemnosti je uvedeno jiné místo pobytu ve zmíněném státě, než jaké uvedl pořizovatel;
 - pořizovatel následně předložil prodávajícímu písemnosti prokazující, že pořízený dopravní prostředek byl v členském státě určení podroben technické kontrole a že mu byla ve zmíněném státě přidělena turistická poznávací značka;
 - nebylo prokázáno, že prodávající spolupracoval s pořizovatelem s cílem vyhnout se odvedení DPH;
 - celní orgány nevznesly žádnou námitku ke zrušení celního prohlášení vozidla, jež bylo provedeno na základě písemností, jež měl k dispozici prodávající?“

19. K těmto otázkám podali písemná vyjádření společnost Santogal, portugalská vláda a Evropská komise. Vzhledem k předloženým vyjádřením měl Soudní dvůr za to, že má dostatečné podklady a rozhodl, že se v souladu s čl. 76 odst. 2 jednacího řádu nebude konat jednání.

II – Analýza

A – *K přípustnosti*

20. I když není pochyb, že Soudní dvůr je příslušný odpovědět na otázky položené Tribunal Arbitral Tributário (rozhodčí soud), když Soudní dvůr již upřesnil, že navzdory svému názvu vykazuje tento orgán všechny znaky nezbytné k tomu, aby mohl být uznán za „soud členského státu“ ve smyslu článku 267 SFEU⁶, portugalská vláda je přesvědčena o nepřipustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ze tří důvodů, které musí být podle mého názoru všechny odmítnuty z dále uvedených důvodů.

21. Zprvė vyhovět námitce portugalské vlády, podle které by bylo předkládací rozhodnutí nepřipustné z důvodu, že odkazuje nikoli na čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, ale na písmeno b) stejného ustanovení, by podle mého názoru bylo příliš formalistické a v rozporu s duchem spolupráce, který postupuje postupem stanoveným článkem 267 SFEU, jehož cílem je dát užitečnou odpověď vnitrostátním soudům tak, aby mohly rozhodnout spory, které projednávají. Je totiž zřejmé, že vzhledem k odůvodnění předkládacího rozhodnutí a znění položených otázek, které se týkají pouze dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství, jež je specificky upraveno článkem 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, představuje odkaz na čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH pouhou formální chybu bez vlivu na srozumitelnost a předmět otázek na výklad unijního práva

⁶ – Viz rozsudek ze dne 12. června 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, bod 34). Od té doby Soudní dvůr rovněž odpověděl ve věci samé dvěma dalším žádostem o rozhodnutí o předběžné otázce předloženým tímto stejným rozhodčím soudem v daňové oblasti: viz rozsudky ze dne 11. června 2015, Lisboa GDL (C-256/14, EU:C:2015:387), a ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

předložené předkládajícím soudem. Tato chyba byla ostatně opravena v e-mailu jednoho z rozhodců předkládajícího soudu, který byl připojen k předkládacímu rozhodnutí, a je tedy součástí spisu ve věci v původním řízení, což vzali na vědomí všichni účastníci, kteří předložili Soudnímu dvoru vyjádření. Skutečnost, že taková neformální oprava může případně být v rozporu s vnitrostátními pravidly občanskoprávního procesu, jak namítá portugalská vláda, nemůže vést k nepřípustnosti předkládacího rozhodnutí. V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že mu v zásadě nepřisluší ověřovat, zda takové rozhodnutí bylo přijato v souladu s vnitrostátními předpisy upravujícími organizaci soudů a soudní řízení⁷. S ohledem na tyto skutečnosti nic nebrání tomu, aby Soudní dvůr přeformuloval otázky položené v tom smyslu, že se týkají výkladu článku 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH⁸.

22. Zadruhé, i když je pravda, jak tvrdí portugalská vláda, že předkládací rozhodnutí není zrovna nejjasnější, pokud se jedná o faktický popis věci v původním řízení, a dokonce obsahuje určité nepřesnosti nebo nesoulady, nejsou tyto nedostatky dostatečné pro vyvrácení domněnky relevantnosti, která je spojena s předběžnými otázkami týkajícími se výkladu unijního práva a zabránění Soudnímu dvoru na ně odpovědět⁹. Soudní dvůr totiž podle mého názoru disponuje skutkovými a právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu v projednávané věci položeny. Ostatně účastníci, kteří předložili písemné vyjádření, subsidiárně včetně portugalské vlády, byli všichni schopni zaujmout k obsahu položených otázek nějaký postoj s přihlédnutím k právnímu a faktickému rámci vyloženému v předkládacím rozhodnutí.

23. Konečně zatřetí podle mého názoru nemůže být přijat ani důvod nepřípustnosti předložený portugalskou vládou, podle kterého by Soudní dvůr odpovídal na hypotetické otázky z toho důvodu, že předkládající soud již ve svém předkládacím rozhodnutí konstatoval vadné odůvodnění rozhodnutí finančního a celního úřadu, které ukládalo zaplacení DPH, což by mělo vést ke zrušení tohoto rozhodnutí bez ohledu na to, jak Soudní dvůr odpoví na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

24. Je pravda, že v souladu s cílem, který je mu svěřen v rámci spolupráce založené článkem 267 SFEU, přispívat ke správě soudnictví v členských státech, odmítá Soudní dvůr poskytovat poradní stanoviska k hypotetickým otázkám¹⁰. V takovém případě totiž žádost o výklad unijního práva předložená vnitrostátním soudem neodpovídá objektivní potřebě pro jeho rozhodnutí a rozhodnutí sporu, který projednává. Je to právě za použití této judikatury, kdy Soudní dvůr označil za nepřípustnou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, předloženou vnitrostátním soudem prvního stupně ohledně výkladu celního unijního práva v situaci, ve které rozhodnutí o uhrazení celního dluhu, které bylo napadeno před tímto soudem, bylo závislé na předcházejícím rozhodnutí, ve kterém byl uvedený dluh konstatován, o jehož zrušení bylo rozhodnuto soudem poslední instance dotčeného členského státu¹¹. Vzhledem k tomu, že předkládající soud měl pouze vyvodit důsledky ze zrušení rozhodnutí o úhradě dluhu pro rozhodnutí sporu, který projednával, nemohl již pro rozhodnutí sporu ani přijmout rozhodnutí, které by mohlo zohlednit odpovědi Soudního dvora na otázky, které mu předložil. Soudní dvůr by tak byl musel podávat poradní stanovisko k otázkám hypotetické povahy.

25. Tak tomu nicméně v projednávané věci není.

7 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 3. března 1994, Eurico Italia a další (C-332/92, C-333/92 a C-335/92, EU:C:1994:79, bod 13), a ze dne 29. června 2010, E a F (C-550/09, EU:C:2010:382, bod 35).

8 — Pro úplnost dodávám, že pokud to tak jako v projednávané věci umožňuje spis předaný Soudnímu dvoru, možnost tohoto soudu přeformulovat předběžné otázky rovněž umožňuje předcházet jinak možnému opakování žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a spočívá tedy také na důvodech procesní ekonomie. V tomto smyslu viz moje stanovisko ve věci Gysen (C-449/06, EU:C:2007:663, bod 43) a ve věci de Lobkowicz (C-690/15, EU:C:2016:926, poznámka pod čarou 14).

9 — Pro připomenutí, v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřisluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance, která může být vyvrácena především tehdy, jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny: viz zejména rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 31 a 36).

10 — V tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 24. října 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, body 38 a 47, jakož i citovaná judikatura).

11 — Viz rozsudek ze dne 24. října 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, body 39 až 47).

26. Na jedné straně z předkládajícího rozhodnutí nijak nevyplývá, že by vada odůvodnění konstatovaná předkládajícím soudem musela vést k úplnému zrušení rozhodnutí finančního a celního úřadu, nezávisle na odpovědi Soudního dvora na otázky, které mu byly předloženy. Předkládací rozhodnutí spíše vyhovuje opačné myšlence. Po konstatování této vady odůvodnění se totiž předkládající soud rozsáhle zabýval výkladem unijního práva a zkoumal a zamítl ostatní námitky předložené společností Santogal, které rovněž kritizovaly odůvodnění rozhodnutí finančního a celního úřadu, a vysvětloval důvody zamítnutí některých důkazních prostředků předložených společností Santogal, které měly prokázat, že pořizovatel nového vozidla splnil podmínku residence v členském státě určení uvedeného dopravního prostředku, požadované ustanoveními RITI. Tyto výklady by byly nadbytečné, pokud by předkládajícím soudem dříve konstatovaná vada odůvodnění mohla sama o sobě vést k úplnému zrušení rozhodnutí finančního a celního úřadu.

27. Na druhé straně, a co je podstatnější, předběžné otázky se týkají přímo a nepřímo souladu požadavku uloženého ustanoveními RITI, podle kterého přiznání osvobození od DPH je podmíněno tím, že pořizovatel nového vozidla pobývá v členském státě určení uvedeného dopravního prostředku, s unijním právem. Je tedy zřejmé, že odpověď na tyto otázky zůstává relevantní pro vyřešení sporu v původním řízení. Podmiňuje totiž legalitu jak povinnosti dodavatele předložil důkaz o splnění požadavku na bydliště uloženého RITI, tak povinnosti finančního a celního úřadu ověřit tyto důkazy a případně správně odůvodnit rozhodnutí, která vylučují relevanci nebo dostatečnost důkazů, které mu jsou předloženy.

28. Ze všech těchto důvodů Soudnímu dvoru navrhuji, aby žádost o rozhodnutí o předběžné otázce prohlásil za přípustnou.

B – *K věci samé*

29. Jak jsem uvedl ve svém úvodu a v souladu s reformulací předběžných otázek, kterou jsem navrhl v bodě 21 tohoto stanoviska, potřebuje předkládající soud v zásadě zjistit, zda v kontextu dodání nového vozidla uvnitř Společenství je členský stát oprávněn: a) podmínit osvobození od DPH podle čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH tím, že pořizovatel má bydliště v členském státě určení uvedeného vozidla (první otázka); b) odmítnout přiznat osvobození od DPH pokud bylo vozidlo v členském státě určení zaregistrováno pouze pro turistické účely a dočasně (druhá otázka) a c) požadovat po prodávajícím vozidla zaplacení DPH za okolností, které mohou naznačovat, že se kupující mohl dopustit podvodu s DPH, aniž by bylo prokázáno, že prodávající s cílem vyhnout se placení DPH spolupracoval s kupujícím (třetí a čtvrtá otázka).

30. Postupně se budu zabývat těmito třemi aspekty otázek položených předkládajícím soudem.

1. K právu podmínit osvobození dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství od DPH tím, že pořizovatel má bydliště v členském státě určení (první otázka)

31. Jak Soudní dvůr již několikrát zdůraznil, systém zavedený od 1. ledna 1993, jehož cílem bylo odstranění daňových hranic uvnitř Společenství, je založen na zavedení nového druhu uskutečnění zdanitelného plnění, totiž pořízení zboží uvnitř Společenství, umožňující přenesení daňových příjmů do členského státu, kde je místo konečné spotřeby dodaného zboží¹².

12 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, bod 27), ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, body 21 a 22), a ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 22).

32. Podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu ii) směrnice o DPH je tak pořízení nového dopravního prostředku uvnitř Společenství osobou, která není osobou povinnou k dani pro účely DPH, zdanitelné na území členského státu určení, zatímco v souladu s čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH je dodání téhož nového dopravního prostředku v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží osvobozeno.

33. Zavedený mechanismus spočívá v převedení daňového příjmu do členského státu, kde dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží a zajišťuje jasné rozdělení daňových pravomocí.

34. Osvobození dodání uvnitř Společenství od daně odpovídající pořízení uvnitř Společenství tak umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH¹³, zatímco z pravidel týkajících se zdanění pořízení nových dopravních prostředků rovněž vyplývá, že tato pravidla sledují zabránění narušením hospodářské soutěže mezi členskými státy, která by mohla vyplývat z použití různých sazeb¹⁴.

35. Článek 20 první pododstavec směrnice o DPH definuje pořízení uvnitř Společenství jako převod 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.

36. Článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH stanoví, že členské státy osvobodí dodání nových dopravních prostředků, jež byly pořizovateli odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř Unie.

37. Z důvodu nezbytné korelace mezi dodáním a pořízením zboží včetně nového dopravního prostředku uvnitř Společenství představují tyto operace podle Soudního dvora ve skutečnosti jedinou a tutěž hospodářskou operaci, a proto již bylo rozhodnuto, že čl. 20 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 138 odst. 1 téže směrnice je třeba vykládat způsobem, který jim poskytne totožný význam a dosah¹⁵.

38. Tento přístup musí platit rovněž pro vztahy mezi čl. 20 prvním pododstavcem a článkem 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, pokud se jedná o nové dopravní prostředky, jak zejména připustila Komise ve svém písemném vyjádření¹⁶.

39. Z toho v souladu s judikaturou vyplývá, že osvobození dodání uvnitř Společenství, které předchází pořízení uvnitř Společenství je použitelné, pokud jsou splněny tři podmínky, totiž pokud právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, pokud dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a pokud v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání¹⁷.

40. Ve věci v původním řízení není sporu o tom, že nové vozidlo bylo prodáno v Portugalsku společností Santogal na základě faktury vystavené pořizovateli, že zboží bylo přepraveno do Španělska samotným pořizovatelem a že bylo v tomto členském státě zaregistrováno. Tři výše uvedené podmínky se tedy zdají být splněny.

13 — Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 25).

14 — V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, body 31 a 40), a ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 24).

15 — Viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 28 a citovaná judikatura).

16 — Skutkový základ sporu v rozsudku ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693) se týkal pořízení dopravního prostředku (plachetnice), považovaného vnitrostátním soudem za „nový“, uvnitř Společenství.

17 — Viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 42), ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 27), ze dne 7. prosince 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 41), a ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31).

41. V každém případě nezávisle na splnění všech těchto podmínek ve věci v původním řízení¹⁸ je zřejmé, že čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH nijak nepodmiňuje nárok na osvobození dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství požadavkem, podle kterého by pořizovatel tohoto dopravního prostředku musel mít bydliště v členském státě určení¹⁹.

42. Jak portugalská vláda připustila, Soudní dvůr v souvislosti s kvalifikací plnění jako pořízení nového dopravního prostředku uvnitř Společenství upřesnil, že je třeba určit, v jakém členském státě bude probíhat konečné a trvalé používání dotčeného dopravního prostředku²⁰.

43. Avšak dodatečný požadavek uložený ustanoveními RITI, spočívající v podmínění osvobození dodání uvnitř Společenství okolností, že pořizovatel má bydliště v členském státě určení, umožňuje portugalským daňovým orgánům odmítnout přiznat toto osvobození, aniž by vzaly v úvahu hmotněprávní požadavky stanovené článkem 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, zejména aniž by se vůbec zabývaly otázkou, zda byly tyto požadavky splněny. Skutečnost, že pořizovatel nového dopravního prostředku nemá v členském státě určení bydliště, však nemusí automaticky znamenat, že ke konečnému a trvalému používání tohoto dopravního prostředku nedochází v tomto členském státě a že se nejednalo o dodání uvnitř Společenství následované pořízením uvnitř Společenství.

44. I když je pravda, že podle článku 131 směrnice o DPH se osvobození od DPH uplatňují 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, tyto podmínky nemohou vést ke zpochybnění rozdělení daňových pravomocí mezi členské státy nebo neutrality DPH, jež je – jak Soudní dvůr opakovaně připomíná – základní zásadou společného systému DPH²¹.

45. Dodatečná podmínka vyžadovaná ustanoveními RITI, která podmiňuje osvobození dodání uvnitř Společenství tím, že pořizovatel má bydliště v členském státě určení, má takový účinek. Opravňuje Portugalsko, nezávisle na splnění tří podmínek uvedených v bodě 39 tohoto stanoviska, zdanit dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství, jehož pořízení podléhá zaplacení DPH v členském státě určení. Tento požadavek tedy porušuje článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, rozdělení daňových pravomocí mezi členské státy a zásadu daňové neutrality.

46. Tento postoj samozřejmě neznamená, že místo bydliště pořizovatele není při prokazování splnění hmotněprávních požadavků směrnice o DPH, použitelných na osvobození dodání uvnitř Společenství, důležité. Soudní dvůr totiž připustil, že pro určení, zdali pořízené zboží skutečně opustilo území členského státu dodání a – je-li tomu tak – ve kterém členském státě má dojít k jeho konečné spotřebě, je nezbytné provést celkové posouzení všech objektivních skutkových okolností, mezi nimiž se místo bydliště pořizovatele může ukázat jako významné²².

18 — Tato otázka je zkoumána v bodech 57 až 82 tohoto stanoviska.

19 — Obdobně viz rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 54), ohledně výkladu článku 28c, A, písm. a), šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně v oblasti (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998 (Úř. věst. 1998, L 281, s. 31; Zvl. vyd. 09/01, s. 315), jehož obsah odpovídá obsahu článku 138 odst. 1 směrnice o DPH.

20 — Viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 50).

21 — Viz zejména rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 46), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 44), a ohledně přepravy uvnitř Společenství rozsudek ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 36).

22 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, body 44 a 45).

47. Tento přístup tedy podle mého názoru pouze potvrzuje výklad, podle kterého bydliště pořizovatele zboží v členském státě určení jako takové nemůže představovat podmínku přiznání osvobození dodání uvnitř Společenství. Potvrzuje rovněž, že neexistence bydliště pořizovatele v tomto členském státě nemůže představovat nevyvratitelný důkaz, že zboží fyzicky neopustilo území členského státu dodání, aby bylo trvale používáno v členském státě určení²³.

48. Mám tedy v souladu se společností Santogal a Komisí za to, že čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH brání tomu, aby členský stát podmínil osvobození dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství tím, že pořizovatel tohoto dopravního prostředku má bydliště v členském státě určení plnění.

2. K právu odmítnout přiznat osvobození od DPH, pokud byl nový dopravní prostředek v členském státě určení předmětem registrace pouze pro turistické účely a dočasně (druhá otázka)

49. Druhou otázkou se předkládající soud táže, zda je možné odmítnout přiznat osvobození od DPH prodávajícímu nového vozidla, pokud se prokáže, že toto vozidlo bylo v členském státě určení předmětem registrace pouze pro turistické účely a dočasně.

50. Jak potvrzuje odůvodnění předkládacího rozhodnutí, tato otázka spadá do ověřování opodstatněnosti prokazování finančním a celním úřadem, podle kterého pořizovatel neměl v členském státě určení bydliště. Předkládající soud totiž uvádí, že podle relevantního španělského práva zmíněného finančním a celním úřadem je turistická registrační značka přidělována pouze osobám, které nemají ve Španělsku bydliště.

51. Jinými slovy, kritérium dočasné registrace vozidla ve Španělsku bylo finančním a celním úřadem použito k prokázání toho, že pořizovatel neměl v tomto členském státě bydliště a tedy nesplnil požadavek na bydliště stanovený ustanoveními RITI, který podmiňuje právo prodávajícího dosáhnout osvobození od DPH.

52. Neboť jak jsem rozvedl v analýze první předběžné otázky, tento požadavek stanovený ustanoveními RITI je v rozporu s čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH.

53. Přijmout za těchto podmínek, že kritérium dočasné registrace vozidla v členském státě určení může založit odmítnutí přiznat osvobození od DPH uvedeného nového dopravního prostředku u prodávajícího, by nepřímou vedlo k uznání platnosti podmínky stanovené ustanoveními RITI, která váže toto osvobození na bydliště pořizovatele v členském státě určení.

54. Přesto se při celkovém posouzení objektivních skutkových okolností, které umožní kvalifikovat plnění jako dodání uvnitř Společenství, může dočasná povaha registrace vydané v členském státě určení ukázat jako významná, pokud se jedná o splnění či nesplnění podmínky týkající se místa konečného a trvalého použití nového dopravního prostředku, což Soudní dvůr zdůraznil v rozsudku ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 50).

55. Podle mého názoru by nicméně bylo v rozporu s rozdělením daňových pravomocí a se zásadou neutrality DPH umožnit na základě tohoto jediného prvku členskému státu dodání tohoto nového dopravního prostředku požadovat zaplacení DPH po prodávajícím. Jak dokresluje věc v původním řízení na základě informací sdělených v předkládacím rozhodnutí, dočasná registrace jako je ta prováděná ve Španělsku je umožněna na dobu dvanácti měsíců, která, zdá se, může být nejen prodloužena, ale může také zaniknout, pokud je vozidlo po zaplacení příslušných poplatků zaregistrováno ve Španělsku běžným způsobem. A tak pouhá okolnost, že nové vozidlo bylo

23 — V tomto případě je okolnost, že pořizovatel před a po prodeji nového vozidla sdělil tři různé adresy ve Španělsku, nepodstatná, pokud se jedná o to, zda toto vozidlo bylo používáno (nebo spotřebováváno) konečným a trvalým způsobem v tomto členském státě.

předmětem dočasné registrace v členském státě určení, *ipso jure* neznamená, že místo konečného a trvalého použití uvedeného vozidla se po skončení doby dočasné registrace nebude nacházet na území tohoto členského státu a že je třeba uzavřít, že toto vozidlo nebylo předmětem dodání uvnitř Společenství.

56. Mám tedy nezávisle na okolnostech konkrétní věci za to, že členský stát nemůže odmítnout přiznat osvobození od DPH prodávajícímu nového vozidla, přepravenému do jiného členského státu jeho vlastníkem, z pouhého důvodu, že toto vozidlo bylo v tomto druhém členském státě zaregistrováno dočasně.

3. K právu požadovat zaplacení DPH po prodávajícím nového dopravního prostředku za okolností, které mohou naznačovat, že se kupující mohl dopustit podvodu s DPH, aniž by však bylo prokázáno, že prodávající spolupracoval s kupujícím s cílem vyhnout se placení DPH (třetí a čtvrtá otázka)

57. Třetí otázkou se předkládající soud táže, zda osvobození od DPH může být prodávajícímu odmítnuto, pokud není jisté, zda režim dočasné registrace byl ukončen z některého z důvodů stanovených právem členského státu určení či nikoli a zda DPH byla nebo by měla být zaplacená po skončení tohoto režimu. Ve své čtvrté otázce předkládající soud také uvádí určité další okolnosti, které vypovídají o nejistotě ohledně místa konečné spotřeby nového vozidla prodaného společností Santogal, které by mohly naznačovat, že kupující mohl spáchat podvod s DPH, a uvádí, že společnost Santogal podnikla určité kroky u kupujícího a portugalských úřadů po prodeji uvedeného vozidla, aniž bylo prokázáno, že tato společnost spolupracovala s kupujícím za účelem vyhnutí se placení DPH.

58. Tyto otázky, které mohou být zkoumány společně, se v podstatě týkají jak důkazního břemene, tak důkazních prostředků, které se vztahují ke konečnému a trvalému použití nového dopravního prostředku v členském státě určení, které mohou daňové orgány členského státu dodání požadovat po prodávajícím, aby mu bylo přiznáno osvobození od DPH použitelné na dodání takového dopravního prostředku uvnitř Společenství.

59. Co se týče důkazního břemene, Soudní dvůr již měl příležitost v souvislosti s ustanovením šesté směrnice, jehož obsah je převzat v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, upřesnit, že dodavateli zboží přísluší předložit důkaz, že jsou splněny podmínky uplatnění tohoto ustanovení, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu²⁴. Tato judikatura se mi zdá být plně přenositelná na výklad a použití článku 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH.

60. Tato judikatura rovněž požaduje, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém úniku²⁵.

61. V kontextu prodeje nového vozidla, který – jak již bylo uvedeno – pro kvalifikaci plnění jako dodání nebo pořízení uvnitř Společenství vyžaduje celkové posouzení všech objektivních skutkových okolností, se jedná o to, aby dodavatel s cílem zabránit jakékoli účasti na daňovém úniku shromáždil všechny důkazy, které je rozumným způsobem schopen získat, aby zajistil, že jsou splněny příslušené podmínky dodání tohoto vozidla uvnitř Společenství, z nich zejména podmínka týkající se konečného a trvalého použití v členském státě určení.

24 — Viz zejména rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 43).

25 — Viz zejména rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 38), a ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 52).

62. Ostražitost dodavatele nového dopravního prostředku je o to potřebnější vzhledem ke „zvláštní povaze“ plnění uskutečněných uvnitř Společenství týkajících se takového zboží²⁶. Na jedné straně je totiž kvalifikace této operace komplexnější, protože DPH splatná na jejím základě musí být zaplacená rovněž jednotlivcem nepovinným k dani, na kterého se nevztahují povinnosti týkající se daňového přiznání a účetnictví, takže následná kontrola se vůči jeho osobě nejeví být možnou. Na druhé straně jakožto konečný spotřebitel si nemůže jednatel nárokovat právo na odpočet DPH ani v případě dalšího prodeje pořízeného vozidla a má z tohoto důvodu větší zájem na vyhnutí se zaplacení této daně než hospodářské subjekty²⁷.

63. Proto i když je, pokud se jedná o tato plnění, pravda, že dodavatel se může platně spolehnout na úmysly pořizovatele v okamžiku pořízení, je třeba, aby tyto úmysly byly podpořeny objektivními poznatky²⁸, které mohou být podrobeny kontrole daňových orgánů a případně soudů členského státu dodání.

64. Předkládající soud však správně připomíná, že opatření, která mají členské státy možnost uložit dodavateli zboží za účelem zamezení veškerým daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, musí respektovat obecné právní zásady, zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality²⁹, a nadto nesmí zpochybňovat neutralitu DPH³⁰.

65. Je tedy pochopitelné a odůvodněné, že ztráta nároku na osvobození od DPH může být prohlášena jen ve výjimečných situacích, totiž pokud se prodávající podílel na daňovém podvodu s DPH nebo pokud mělo porušení jednoho nebo několika formálních požadavků za následek nemožnost předložit jednoznačný důkaz, že hmotněprávní podmínky, kterými se řídí přiznání tohoto osvobození, byly splněny³¹.

66. Podle této judikatury v rámci kvalifikace plnění jako pořízení zboží uvnitř Společenství a určení pořizovatele jako osoby povinné k dani pro účely DPH Soudní dvůr rozhodl, že po dodavateli, který přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována a bez přítomnosti názna, že se účastnil podvodu s DPH, nelze požadovat, aby poskytl důkazy týkající se zdanění dotčeného pořízení zboží uvnitř Společenství, aby mu bylo přiznáno osvobození podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH³².

67. V projednávané věci, kdy se sporná hmotněprávní podmínka týká místa konečné a trvalé spotřeby nového dopravního prostředku a kdy předkládající soud uvádí, že nebylo prokázáno, že prodávající spolupracoval s pořizovatelem za účelem vyhnutí se placení DPH, přísluší tomuto soudu ověřit, zda prodávající, který jednal v dobré víře, přijal všechna opatření, které od něj mohla být rozumně požadována, aby prokázal, že plnění, které uzavřel, představovalo dodání uvnitř Společenství ve smyslu čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, což odůvodnilo jeho nárok na osvobození.

26 — Viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 42).

27 — Rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 43).

28 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 47).

29 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 35), a ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 36).

30 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 37), a ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 44).

31 — V tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46).

32 — Viz rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 52, 53 a 55).

68. Cíl *prevence* daňových úniků totiž musí znamenat, že dodavatelé nových dopravních prostředků mohou být podrobeni vyšším požadavkům, pokud se jedná o splnění příslušných podmínek dodání tohoto typu zboží uvnitř Společenství vzhledem ke zvláštní povaze tohoto plnění a s ním spojených rizik³³.

69. Neexistence aktivní (nebo úmyslné) spolupráce dodavatele s pořizovatelem s cílem vyhnout se placení DPH nezbavuje dodavatele jeho povinnosti preventivně jednat v dobré víře a přijmout všechna rozumná opatření, aby zajistil, že se kupující nebude moci dopustit podvodu.

70. Pokud se ukáže, že tato povinnost nebyla splněna, mám za to, že by mohlo být odůvodněno uložit dodavateli dodatečné odvedení DPH.

71. Toto nastavení není v rozporu s režimem použitelným pro obchod uvnitř Společenství, jehož cílem je rozdělení rizika neodvedení DPH mezi dodavatele a pořizovatel³⁴. Podle mého názoru nejde totiž o to, přenést odpovědnost za dodatečné odvedení DPH výhradně na dodavatele nových dopravních prostředků, protože daňové orgány členského státu dodání pochopitelně a předně mohou požadovat tuto platbu od pořizovatele, pokud je tento původcem porušení hmotněprávních podmínek porřízení nebo dodání takového zboží uvnitř Společenství³⁵.

72. V rámci těchto dodání, která předpokládají přenos daňové pravomoci ve prospěch členského státu určení, se jednoduše jedná o to motivovat dodavatele k tomu, aby byli zvláště obezřetní, pokud se jedná o riziko, že plnění může uniknout jakémukoli zdanění, a aby se vyhnuli tomu, že upřednostní výnosnost transakce³⁶ a budou nuceni „zavřít oči“ nebo se chovat vůči druhé smluvní straně přehnaně úslužně.

73. Ve věci v původním řízení tak přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda společnost Santogal jednala v dobré víře a v rámci svých možností přijala všechna rozumná opatření, aby zajistila, že dodání nového vozidla pořizovateli nepovede k porušení hmotněprávních podmínek vyžadovaných pro kvalifikaci tohoto plnění jako dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství.

74. Tato odpověď by mohla být pro účely výkladu požadovaného předkládajícím soudem dostatečná. Nicméně s cílem poskytnout tomuto soudu odpověď, která mu bude užitečná pro rozhodnutí sporu, který mu byl předložen, mám za to, že by bylo vhodné, aby mu Soudní dvůr poskytl určitá upřesnění, pokud jde o důkazy, které lze či nelze požadovat po dodavateli při dodržení zásad unijního práva³⁷.

75. Nejprve pro přiznání osvobození od DPH v členském státě dodání nelze od prodávajícího nového dopravního prostředku požadovat, jak však – zdá se – zamýšlí předkládající soud ve své třetí předběžné otázce, aby předložil jistý důkaz, že DPH byla skutečně z porřízení tohoto zboží v členském státě určení odvedena. Takový požadavek by narážel na určité zásady, mezi nimi na zásadu proporcionality a daňové neutrality, a nemohl by být považován za rozumné opatření ve smyslu judikatury Soudního dvora, které může být požadováno po prodávajícím během plnění, tím spíše, když se tak jako ve věci v původním řízení zdá, že orgány členského státu dodání nejsou ani po šetření na základě informací, ke kterým prodávající neměl přístup, schopny jasně lokalizovat pořizovatele a zjistit osud dopravního prostředku.

33 — Viz bod 63 tohoto stanoviska. Připomínám, že Soudní dvůr již uvedl v rozsudku ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 58), že cíl spočívající v předcházení daňovým únikům někdy odůvodňuje vyšší požadavky na povinnosti dodavatelů. To je podle mého názoru případ zvláštní situace dodání nových dopravních prostředků spotřebiteli.

34 — K této zásadě rozdělení povinnosti odvést DPH, viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 57).

35 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 67).

36 — Připomínám, že v tomto případě vozidlo pocházelo z limitované edice a bylo prodáno za téměř 450 000 eur.

37 — Jelikož žádné ustanovení směrnice o DPH nevyjmenovává důkazní prostředky, které musí osoby povinné k dani předložit, aby mohly uplatnit osvobození od DPH, spadá tato otázka v zásadě do pravomoci členských států [v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 42), a ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 35)].

76. To neznamená, že by prodávající nemusel u pořizovatele zjišťovat osud nového dopravního prostředku, který mu dodal, a v důsledku toho zaplacení DPH v členském státě určení. Podle mého názoru se však jedná spíše o povinnost vynaložit veškeré úsilí než o povinnost dosáhnout výsledku. Proávající je totiž převážně závislý na spolupráci s kupujícím a na důkazech, které mu je kupující ochoten poskytnout. Bylo by tedy nepřiměřené, aby členský stát dodání podmiňoval osvobození dodání uvnitř Společenství okolností, že prodávající předloží důkaz, že kupující zaplatil DPH v členském státě určení. Je naproti tomu důležité, aby prodávající prokázal, že v dobré víře podnikl kroky, které po něm lze rozumně požadovat, aby u kupujícího zajistil, že nový dopravní prostředek, který mu byl dodán, bude konečně a trvale používán v členském státě určení.

77. Dále se mi zdá být obecně vyloučeno požadovat od prodávajícího, aby podrobně zkoumal podmínky registrace nového dopravního prostředku v členském státě určení. I pokud by byl prodávající, tak jako ve věci v původním řízení, profesionální obchodník s vozidly, takový požadavek by byl nepřiměřený, neboť u osob povinných k dani v jednom členském státě předpokládá právní znalosti a znalost praxe v jiných členských státech.

78. Naproti tomu, nezávisle na znalostech prodávajícího ohledně práva členského státu určení, jasný a nesporný údaj, podle kterého je registrace v členském státě určení dočasná, musí profesionálního obchodníka s vozidly vést – jak to navrhuje Komise – k otázce, zda bude vozidlo po uplynutí doby dočasné registrace používáno konečně a trvale v členském státě určení, a tedy podrobeno zaplacení DPH v tomto členském státě, či nikoli. Podle mého názoru takový profesionál tedy musí v rámci svých možností podniknout všechna rozumná opatření, aby od pořizovatele zjistil, zda má v úmyslu dodržet tuto podmínku, když tento úmysl musí být v souladu s judikaturou podpořen objektivními poznatky³⁸.

79. V tomto případě se zdá, podle informací předkládajícího soudu a údajů uvedených Komisí v písemném vyjádření, že společnost Santogal, poté, co několik dní po prodeji získala informaci, že vozidlo bylo zaregistrováno ve Španělsku pouze dočasně na dobu jednoho roku, opomněla jak dotázat se pořizovatele na jeho úmysl používat vozidlo po skončení dočasné registrace ve Španělsku, tak požádat jej o předložení všech podkladů užitečných pro osvědčení jeho úmyslu. Předkládající soud navíc nezmiňuje žádné kroky, které by společnost Santogal podnikla u pořizovatele v průběhu této doby jednoho roku, které by jí umožnily určit, zda dopravní prostředek zůstane ve Španělsku a bude v tomto členském státě používán konečně a trvale.

80. Ostatně, jak ve svém písemném vyjádření zdůrazňuje Komise, předkládající soud nijak neinformuje o obsahu dokumentace odeslané společností Santogal portugalskému daňovému a celnímu úřadu několik dní před uplynutím doby dočasné registrace vozidla na podporu své žádosti o zrušení celního prohlášení a prohlášení o odeslání do Španělska. Předkládající soud zejména nepředložil žádnou informaci umožňující zjistit, zda tato dokumentace obsahovala dokumenty potvrzující konečné a trvalé používání vozidla v členském státě určení.

81. Taková informace se však jeví být zásadní, jak správně zdůrazňuje Komise. Bylo by totiž v rozporu se zásadou právní jistoty, aby členský stát, který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od DPH, mohl později vymáhat po tomto dodavateli zaplacení DPH související s dodáním, pokud se ukáže, že tento dodavatel jednal v dobré víře a v rámci svých možností přijal všechna rozumná opatření, aby transakce, kterou uzavřel, splnila všechny hmotněprávní podmínky dodání uvnitř Společenství ve smyslu článku 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH.

38 — Rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 47).

82. Za těchto podmínek přísluší předkládajícímu soudu ověřit, zda společnost Santogal v dobré víře podnikla kroky u pořizovatele, aby se ujistila, že měl poté, co ve Španělsku uplyne doba dočasné registrace nového vozidla, v úmyslu pokračovat v konečném a trvalém používání tohoto vozidla v členském státě určení, zda byl tento úmysl podpořen objektivními poznatky, z nichž zejména písemnostmi předloženými společností Santogal portugalskému finančnímu a celnímu úřadu na podporu její žádosti o zrušení celního prohlášení. V takovém případě nemůže být nárok na osvobození odmítnut, i když společnost Santogal v požadované době neopravila původně vystavenou fakturu a nepokusila se získat DPH od pořizovatele. V opačném případě se domnívám, že pokud členský stát dodání nebude schopen dodatečně vymoci zaplacení DPH od pořizovatele, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, že je odůvodněné, aby tento členský stát požadoval po společnosti Santogal, aby DPH dodatečně odvedla, aby plnění neuniklo jakémukoli zdanění.

III – Závěry

83. Na základě všech předcházejících úvah navrhuji, aby na předběžné otázky předložené Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [daňový rozhodčí soud (Centrum správní arbitráže), Portugalsko] bylo odpovězeno následovně:

- „1) Článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát podmínil osvobození dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství tím, že pořizovatel tohoto dopravního prostředku má bydliště v členském státě určení plnění.
- 2) Nezávisle na okolnostech konkrétní věci musí být čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát odmítl přiznat osvobození od daně z přidané hodnoty prodávajícímu nového dopravního prostředku, přepraveného do jiného členského státu vlastníkem, pouze z důvodu, že toto vozidlo bylo v tomto členském státě zaregistrováno dočasně.
- 3) Článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112 a zásady právní jistoty, proporcionality a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát odmítl přiznat osvobození od daně z přidané hodnoty prodávajícímu nového dopravního prostředku, pokud se tento prodávající neúčastnil daňového úniku, jednal v dobré víře a přijal veškerá rozumná opatření ve svých možnostech, aby zajistil, že transakce, kterou uzavřel, splní všechny hmotněprávní podmínky dodání uvnitř Společenství ve smyslu uvedeného článku, především podmínku vztahující se ke konečné a trvalé spotřebě nového dopravního prostředku v členském státě určení.

Předkládajícímu soudu přísluší, aby ověřil, zda prodávající ve věci v původním řízení splnil požadavky dobré víry a náležité péče, zejména s ohledem na kroky, které podnikl ve vztahu k pořizovateli, a důkazy, které předložil, umožňující ověřit, že se ujistil, že dopravní prostředek bude po skončení doby dočasné registrace v členském státě určení konečně a trvale v tomto členském státě používán. V případě, že tomu tak bude, nemůže být nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty prodávajícímu odepřen. V opačném případě, pokud členský stát nebude schopen vymoci dodatečně zaplacení daně z přidané hodnoty od pořizovatele, je odůvodněné, aby tento členský stát požadoval dodatečné odvedení daně z přidané hodnoty po prodávajícím nového dopravního prostředku, aby se zamezilo tomu, že plnění unikne jakémukoli zdanění.“