



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

13. ledna 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Spotřební daně – Směrnice 2008/118/ES – Osvobození od harmonizované spotřební daně – Zboží určené k použití v rámci diplomatických nebo konzulárních styků – Podmínky pro uplatnění osvobození od daně stanovené hostitelským členským státem – Platba bezhotovostními platebními prostředky“

Ve věci C-326/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko) ze dne 10. července 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 22. července 2020, v řízení

„MONO“ SIA

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně druhého senátu vykonávající funkci předsedy třetího senátu, J. Passer (zpravodaj) a F. Biltgen, L. S. Rossi a N. Wahl, soudci,

generální advokát: A. Rantos,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za „MONO“ SIA M. Uļmansem,
- za lotyšskou vládu původně K. Pommere a V. Soņeca, jakož i E. Bārdiņšem, poté K. Pommere a E. Bārdiņšem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu M. J. Ruiz Sánchez, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi C. Perrin a A. Saukou, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: lotyština.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 2. září 2021,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 12 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi „MONO“ SIA a Valsts ieņēmumu dienests (lotyšská daňová správa, dále jen „VID“) ve věci osvobození zboží dodaného velvyslanectvím a konzulárním úřadům různých států, jakož i zastoupení Organizace Severoatlantické smlouvy (NATO) v Lotyšsku od spotřební daně.

Právní rámec

Mezinárodní právo

Vídeňská úmluva o diplomatických stycích

- 3 Článek 34 Vídeňské úmluvy o diplomatických stycích ze dne 18. dubna 1961 (Sbírka smluv Organizace spojených národů, sv. 500, s. 95, dále jen „VÚDS“) stanoví:

„Diplomatický zástupce je osvobozen od všech daní a dávek, osobních nebo věcných, celostátních, oblastních nebo místních, s výjimkou:

- a) nepřímých daní, jež bývají obvykle obsaženy v ceně zboží nebo služeb;

[...]“

- 4 Článek 36 odst. 1 VÚDS stanoví:

„V souladu se zákony a předpisy, jež může vydat, přijímající stát dovolí dovézt a poskytnout vynětí ze všech celních dávek, daní a souvisejících s tím poplatků, jiných než poplatků za skladování, odvoz a podobné služby:

- a) u předmětů určených pro úřední potřebu mise;
- b) u předmětů určených k osobní potřebě diplomatického zástupce nebo členů jeho rodiny tvořících součást jeho domácnosti, čítajíc v to věci určené pro jeho zařízení.“

Vídeňská úmluva o konzulárních stycích

- 5 Článek 49 Vídeňské úmluvy o konzulárních stycích ze dne 24. dubna 1963 (Sbírka smluv Organizace spojených národů, sv. 596, s. 261, dále jen „VÚKS“), nadepsaný „Osvobození od zdanění“, v odstavci 1 stanoví:

„Konzulární úředníci a konzulární zaměstnanci a jejich rodinní příslušníci žijící s nimi ve společné domácnosti jsou osvobozeni od všech daní a poplatků, a to osobních nebo věcných, celostátních, oblastních nebo místních s výjimkou:

a) nepřímých daní, jež bývají obvykle zahrnuty do ceny zboží nebo služeb;

[...]“

- 6 Článek 50 VÚKS, nadepsaný „Osvobození od celních dávek a prohlídky“, v odstavci 1 stanoví:

„Přijímající stát bude ve shodě se zákony a nařízeními, které přijme, povolovat dovoz a poskytovat osvobození ode všech celních dávek, daní a s tím souvisejících poplatků kromě poplatků za skladování, přepravu a podobné služby:

a) u předmětů určených pro úřední potřebu konzulárního úřadu;

b) u předmětů určených pro osobní potřebu konzulárních úředníků a jejich rodinných příslušníků žijících s nimi ve společné domácnosti, včetně předmětů určených pro jejich počáteční zařízení. Předměty určené pro spotřebu nesmí přesáhnout množství nutné pro přímou spotřebu příslušných osob.“

Unijní právo

Směrnice 2008/118

- 7 Body 2, 8, 10 a 13 odůvodnění směrnice 2008/118 zní následovně:

„2) Je třeba, aby podmínky pro výběr spotřební daně ze zboží, na něž se vztahuje směrnice [Rady] 92/12/EHS [ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179)] (dále jen ‚zboží podléhající spotřební dani‘), zůstaly harmonizovány, aby bylo zajištěno řádné fungování vnitřního trhu.

[...]

8) Jelikož pro řádné fungování vnitřního trhu je nezbytné, aby pojem a podmínky vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani byly ve všech členských státech stejné, je nutno na úrovni [Unie] jasně stanovit, kdy je zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě a kdo je osobou povinnou k této dani.

[...]

- 10) Postupy pro výběr a vrácení daně mají dopad na řádné fungování vnitřního trhu, a měly by proto dodržovat nediskriminační kritéria.

[...]

- 13) Pravidla a podmínky pro dodávky, které jsou osvobozeny od spotřební daně, by měly zůstat harmonizovány. V případě osvobozených dodávek pro organizace nacházející se v jiných členských státech by se mělo použít osvědčení o osvobození od daně.“

8 Článek 1 odst. 1 směrnice 2008/118 zní:

„Tato směrnice stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží (dále jen ‚zboží podléhající spotřební dani‘):

[...]

- b) alkohol a alkoholické nápoje, na které se vztahují směrnice [Rady] 92/83/EHS [ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 206)] a směrnice [Rady] 92/84/EHS [ze dne 19. října 1992 o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 29; Zvl. vyd. 09/01, s. 213)];
- c) tabákové výrobky, na něž se vztahují směrnice [Rady] 95/59/ES [ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (Úř. věst. 1995, L 291, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 283)], 92/79/EHS [ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z cigaret (Úř. věst. 1992, L 316, s. 8; Zvl. vyd. 03/13, s. 202)] a 92/80/EHS [ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret, (Úř. věst. 1992, L 316, s. 10; Zvl. vyd. 03/13, s. 204)].“

9 Článek 12 směrnice 2008/118 stanoví:

„1. Zboží podléhající spotřební dani je osvobozeno od spotřební daně, je-li určeno k použití

- a) v rámci diplomatických nebo konzulárních vztahů;
- b) mezinárodními organizacemi, které za mezinárodní organizace uznávají orgány veřejné moci hostitelského členského státu, a členy těchto organizací v mezích a za podmínek stanovených mezinárodními smlouvami zakládajícími tyto organizace nebo v souladu s dohodami o umístění jejich sídla;
- c) ozbrojenými silami jiných členských států Organizace severoatlantické smlouvy [podepsané ve Washingtonu (Spojené státy) dne 4. dubna 1949] než členských států, ve kterých vznikla daňová povinnost ke spotřební dani, k použití těmito ozbrojenými silami nebo civilními zaměstnanci je doprovázejícími anebo k zásobení jejich jídel;

[...]

2. Uplatnění těchto osvobození od daně může hostitelský stát podmínit nebo omezit. Členské státy mohou osvobození přiznat formou vrácení spotřební daně.“

10 Článek 13 této směrnice stanoví:

„1. Aniž je dotčen čl. 21 odst. 1, musí být zboží podléhající spotřební dani, které je přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od daně příjemci podle čl. 12 odst. 1, provázeno osvědčením o osvobození od daně.

2. [Evropská] komise postupem podle čl. 43 odst. 2 stanoví formu a obsah osvědčení o osvobození od daně.

[...]“

Prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011

11 Článek 51 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1), stanoví:

„1. [...]osvědčení o osvobození od [daně z přidané hodnoty (DPH)] nebo spotřební daně stanovené v příloze II tohoto nařízení [slouží] jako potvrzení, že toto plnění splňuje podmínky pro osvobození podle článku 151 směrnice [Rady] 2006/112/ES [ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1)], s výhradou vysvětlivek obsažených v příloze uvedeného osvědčení.

[...]

2. Osvědčení uvedené v odstavci 1 je příslušnými orgány hostitelského členského státu opatřeno úředním razítkem. Pokud jsou však zboží či služby určeny k úřednímu použití, může členský stát zprostit pořizovatele nebo příjemce povinnosti opatřit osvědčení úředním razítkem podle podmínek, které stanoví. Zproštění této povinnosti může být v případě zneužití zrušeno.

Členské státy informují Komisi o kontaktním místu pro stanovení útvarů odpovědných za opatření osvědčení úředním razítkem a o rozsahu zproštění od povinnosti opatřit osvědčení úředním razítkem. Komise informuje ostatní členské státy o informacích, které obdržela od členských států.

3. V případě, že se přímé osvobození od daně uplatňuje v členském státě, v němž se uskutečňuje dodání nebo poskytnutí, obdrží dodavatel nebo poskytovatel osvědčení uvedené v odstavci 1 tohoto článku od pořizovatele zboží nebo příjemce služeb a ponechá si jej mezi svými záznamy. Je-li osvobození od daně uskutečněno v podobě vrácení DPH podle čl. 151 odst. 2 směrnice [2006/112], připojí se osvědčení k žádosti o vrácení DPH podané v dotčeném členském státě.“

Lotyšské právo

- 12 Likums „Par akcīzes nodokli“ (zákon o spotřebních daních) ze dne 30. října 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, č. 161, dále jen „zákon o spotřebních daních“) v článku 7 stanoví:

„Povinnost ke spotřební dani má:

1) dovozce;

[...]“

- 13 Článek 20 odst. 1 zákona o spotřebních daních stanoví:

„Od spotřební daně je s výhradou ustanovení odst. 2, [...] 5, [...] tohoto článku osvobozeno zboží podléhající spotřební dani dodané:

1) diplomatickým a konzulárním zastoupením;

2) diplomatickým zástupcům a konzulárním úředníkům diplomatických a konzulárních zastoupení, členům administrativního a technického personálu a rodinným příslušníkům osob uvedených v tomto bodě, nejsou-li lotyšskými státními příslušníky ani nemají trvalý pobyt v Lotyšsku [...]

3) mezinárodními organizacím, které za mezinárodní organizace uznává Lotyšská republika, jakož i jejich zastoupením v mezích a za podmínek stanovených mezinárodními smlouvami zakládajícími tyto organizace nebo v souladu s dohodami o umístění jejich sídla;

4) členům personálu mezinárodních organizací nebo těch jejich zastoupení, která mají postavení diplomatické mise na území Lotyšské republiky, nejsou-li lotyšskými státními příslušníky ani nemají trvalý pobyt v Lotyšsku;

[...]

6) ozbrojeným silám členských států Organizace severoatlantické smlouvy s výjimkou členských států, ve kterých vznikla daňová povinnost ke spotřební dani, ke spotřebě těmito ozbrojenými silami nebo civilními zaměstnanci je doprovázejícími anebo k pokrytí potřeb jejich důstojnických klubů a jídelen;

[...]

9) [...]

a) spojeneckým vrchním velitelstvím uznaným v Lotyšské republice [...].

b) členům spojeneckého vrchního velitelství nebo jimi vyživovaným osobám, nejsou-li lotyšskými státními příslušníky ani nemají trvalý pobyt v Lotyšsku.“

14 Článek 20 odst. 2 zákona o spotřebních daních stanoví:

„Osoby uvedené v odstavci 1 tohoto článku mohou v Lotyšské republice přijímat zboží podléhající spotřební dani, které pochází z:

[...]

2) daňových skladů nacházejících se v Lotyšské republice za následujících podmínek:

- a) odesílatel zboží podléhajícího spotřební dani použije dokument uvedený v příloze II [prováděcího] nařízení č. 282/2011, který potvrzuje, že toto zboží je osvobozeno od spotřební daně,
- b) odesílatel zboží podléhajícího spotřební dani vyhotoví potvrzující doklad v souladu s právní úpravou pohybu tohoto zboží,
- c) platba za nabytí zboží podléhajícího spotřební dani se provede bezhotovostními platebními prostředky,

[...]“

15 Článek 20 odst. 5 zákona o spotřebních daních stanoví:

„Od spotřební daně se zboží podléhající této dani určené k pokrytí potřeb osob uvedených v odstavci 1 tohoto článku a dovezené na území Lotyšské republiky, s cílem jeho propuštění do volného oběhu, v souladu s celními předpisy z jiných zemí než z členských států nebo z území podle čl. 2 odst. 3¹ tohoto zákona osvobodí za těchto podmínek:

1) odesílatel zboží podléhajícího spotřební dani použije dokument uvedený v příloze II [prováděcího] nařízení č. 282/2011, který potvrzuje, že toto zboží je osvobozeno od spotřební daně;

2) platba za nabytí zboží podléhajícího spotřební dani se provede bezhotovostními platebními prostředky;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 MONO, žalobkyně v původním řízení, deklarovala u lotyšské celní správy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně a za účelem jeho propuštění do volného oběhu v rámci velvyslanectví a konzulárních úřadů různých států, jakož i zastoupení NATO v Lotyšsku zboží podléhající spotřební dani (alkohol a cigarety), které nabyla od britské společnosti a její lotyšské pobočky (dále jen „britská společnost“).

17 Na základě smlouvy o postoupení pohledávek uzavřené mezi společností MONO a britskou společností, na jejímž základě postoupila MONO pohledávky vůči svým zákazníkům na tuto společnost, obdržela posledně uvedená platby od výše uvedených zákazníků a převedla je zpět společnosti MONO poté, co odečetla svou prodejní cenu zboží dodaného společnosti MONO.

- 18 Po provedení kontroly přijal VID dne 2. listopadu 2018 rozhodnutí, kterým společnosti MONO uložil povinnost zaplatit spotřební daň z propuštění předmětného zboží do volného oběhu navýšenou o pokuty a úroky z prodlení. V tomto rozhodnutí bylo uvedeno, že není splněna podmínka stanovená v čl. 20 odst. 5 bodu 2 zákona o spotřebních daních pro uplatnění osvobození od daně, jelikož diplomatická zastoupení neuhradila společnosti MONO platbu za dodané zboží podléhající spotřební dani bezhotovostními platebními prostředky.
- 19 MONO podala k administrativě rajona tiesa (okresní správní soud, Lotyšsko) žalobu, kterou se domáhala zrušení uvedeného rozhodnutí. Tvrdila zejména, že podmínka pro osvobození od daně stanovená v čl. 20 odst. 5 bodu 2 zákona o spotřebních daních není relevantní a kromě toho není stanovena jako podmínka osvobození od spotřební daně v mezinárodních instrumentech zavazujících Lotyšskou republiku.
- 20 Rozsudkem ze dne 10. června 2019 tento soud tuto žalobu zamítl, pokud jde o povinnost zaplatit spotřební daň.
- 21 MONO podala proti tomu rozsudku odvolání k předkládajícímu soudu. Tento soud poznamenává, že není sporné, že MONO deklarovala dotčené zboží v režimu uskladnění v celním skladu s podmíněným osvobozením od spotřební daně a za účelem jeho propuštění do volného oběhu ve prospěch diplomatických zástupců, že použila osvědčení uvedené v příloze II prováděcího nařízení č. 282/2011 (dále jen „osvědčení o osvobození od daně“), že vydala doklady týkající se dodání tohoto zboží diplomatickým zástupcům různých států, jakož i zastoupení NATO v Lotyšsku, a že platba, která jí náležela za dotčené zboží, byla uskutečněna britskou společností na základě postupní smlouvy.
- 22 Podle VID však osvobození od spotřební daně nelze uplatnit, jelikož čl. 20 odst. 5 bod 2 zákona o spotřebních daních vyžaduje, aby za zboží podléhající spotřební dani zaplatil jeho příjemce bezhotovostními platebními prostředky.
- 23 Kromě toho podle předkládajícího soudu z postoje VID vyplývá, že je nejen nezbytné prokázat, že mezi stranami dotčené transakce je sjednána bezhotovostní platba, ale i to, že toto zboží bylo takovými prostředky skutečně uhrazeno a že tato platba byla konkrétně uskutečněna osobami, kterým bylo zboží dodáno. Vzhledem k tomu, že zboží podléhající spotřební dani dodané velvyslanectvím a konzulárním úřadům bylo společnosti MONO zapláceno na základě postupní smlouvy britskou společností, a nikoli velvyslanectvími a konzulárními úřady, kterým bylo toto zboží dodáno, nelze podle VID dohledat, zda platba při přijímání dotčeného zboží byla uvedenými velvyslanectvími a konzulárními úřady skutečně provedena bezhotovostními platebními prostředky.
- 24 Předkládající soud však poznamenává, že směrnice 2008/118 nestanoví pro osvobození zboží dodaného diplomatickým službám a konzulárním úřadům od spotřební daně podmínku, aby platba byla provedena bezhotovostními platebními prostředky. Tato podmínka je upravena jen v lotyšském právu.
- 25 Uvedený soud se tedy táže, jak je nutno vykládat čl. 12 odst. 1 a 2 směrnice 2008/118. V této souvislosti poukazuje na to, že na jedné straně čl. 12 odst. 2 této směrnice stanoví, že uplatnění osvobození od daně může hostitelský stát podmínit nebo omezit. Na druhé straně však skutečnost, že čl. 20 odst. 5 bod 2 zákona o spotřebních daních stanoví, že zboží dodávané velvyslanectvím a konzulárním úřadům musí být uhrazeno bezhotovostně, a skutečnost, že toto zboží je vyloučeno z osvobození od spotřební daně podle tohoto ustanovení, nejsou v souladu

s čl. 12 odst. 1 uvedené směrnice, jelikož toto ustanovení osvobozuje od spotřební daně dotyčné zboží, je-li dodáno velvyslanectvím a konzulárním úřadům. V tomto ohledu nelze ztrácet ze zřetele, že VID nezpochybňuje splnění ostatních podmínek stanovených ve směrnici 2008/118 a v zákoně o spotřebních daních ani skutečné dodání předmětného zboží příslušným velvyslanectvím a konzulárním úřadům.

26 Za těchto podmínek se Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 12 odst. 1 směrnice [2008/118] vykládán v tom smyslu, že se zboží podléhající spotřební dani a určené k použití v rámci diplomatických a konzulárních vztahů osvobodí od této daně pod podmínkou, že platba za toto zboží má být provedena bezhotovostními platebními prostředky, že platba byla skutečně provedena a že platbu dodavateli uhradil skutečný příjemce tohoto zboží?

2) Musí být čl. 12 odst. 2 směrnice [2008/118] vykládán v tom smyslu, že členské státy mohou stanovit podmínky a omezení, které osvobození zboží podléhajícího spotřební dani od uvedené daně v rámci diplomatických nebo konzulárních vztahů vážou na požadavek, aby kupující tohoto zboží za něj skutečně zaplatil, a to bezhotovostními platebními prostředky?“

K předběžným otázkám

27 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 12 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje, aby hostitelský členský stát při stanovení podmínek a omezení pro uplatnění osvobození od spotřební daně u zboží používaného v rámci diplomatických a konzulárních styků podřídil toto osvobození podmínce, aby za toto zboží zaplatil jeho příjemce přímo dodavatelům bezhotovostními platebními prostředky.

28 Z bodů 2, 8 a 10 odůvodnění směrnice 2008/118 vyplývá, že jejím cílem je vytvořit obecný harmonizovaný režim spotřebních daní za účelem zajištění volného pohybu dotčeného zboží, a tím i řádného fungování vnitřního trhu. Ačkoli veškeré zboží, na které se vztahuje, podléhá v zásadě spotřební dani, stanoví tato směrnice v tomto ohledu určitá osvobození, zejména v článku 12, mimo jiné ve prospěch diplomatických a konzulárních misí.

29 Stran režimu osvobození od daně stanoveného v článku 12 směrnice 2008/118 je třeba zaprvé poznamenat, že jeho hlavním cílem je zajistit, aby příjemci zboží, kteří spadají do některé z kategorií uvedených v odstavci 1 tohoto ustanovení, mohli takového osvobození skutečně využít. Zboží podléhající spotřební dani je tedy od této daně osvobozeno mimo jiné tehdy, pokud je určeno k použití v rámci diplomatických nebo konzulárních vztahů, jak vyplývá z čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice.

30 V této souvislosti je třeba upřesnit, že i když posledně uvedené ustanovení výslovně neodkazuje na osvobození zboží určeného pro osobní potřebu diplomatických nebo konzulárních zástupců od spotřební daně, není o jeho použitelnosti na zboží určené takovým osobám k takovému použití pochyb. Tento výklad je totiž v souladu s čl. 36 odst. 1 písm. b) VÚDS a čl. 50 odst. 1 písm. b) VÚKS. Navíc je potvrzen jak čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice 2008/118, který zmiňuje u mezinárodních organizací jejich „členy“, tak přílohou II prováděcího nařízení č. 282/2011, která

obsahuje vzor osvědčení o osvobození od daně, jehož znění výslovně stanoví případ zboží určeného pro soukromou potřebu členů diplomatických a konzulárních zastoupení, jakož i zaměstnanců mezinárodních organizací.

- 31 Zadruhé, i když členské státy mají, jak vyplývá z čl. 12 odst. 2 směrnice 2008/118, při uplatňování režimu osvobození od spotřební daně prostor pro uvážení, který jim umožňuje stanovit podmínky a omezení pro uplatnění osvobození od spotřební daně, je nutno konstatovat, že tento prostor pro uvážení je omezen zejména tím, že v článku 13 této směrnice bylo zavedeno osvědčení o osvobození od daně, jehož účelem je dát rámec uplatňování osvobození od daně a zajistit, aby cíl uvedený v článku 12 uvedené směrnice byl naplněn a zároveň bylo zaručeno skutečné používání dotčeného zboží jeho příjemci.
- 32 Zatřetí je třeba obecně připomenout, že cílem jak unijního práva, tak právních řádů členských států je předcházení daňovým únikům a zneužitím. Pokud jde konkrétně o směrnici 2008/118, bylo již rozhodnuto, že členské státy mají legitimní zájem na přijetí kroků k ochraně svých finančních zájmů a že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem, který sleduje tato směrnice (rozsudek ze dne 29. června 2017, Komise v. Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, bod 59 a citovaná judikatura).
- 33 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí a z vyjádření lotyšské vlády vyplývá, že požadavek stanovený v čl. 20 odst. 5 bodu 2 zákona o spotřebních daních, podle kterého musí být platba provedena bezhotovostními platebními prostředky, tedy bankovním převodem, vychází ze snahy zajistit, aby osvobození od daně bylo skutečně přiznáno pouze subjektům s nárokem na osvobození od daně, a bojovat tak proti daňovým únikům a zneužitím.
- 34 Takový cíl je sice legitimní, jak bylo připomenuto v bodě 32 tohoto rozsudku, avšak členské státy musí při výkonu pravomocí, které jim jsou svěřeny unijním právem, respektovat obecné právní zásady, ke kterým patří zejména zásada proporcionality (rozsudek ze dne 29. června 2017, Komise v. Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, bod 62).
- 35 Zásada proporcionality ukládá členským státům využívat prostředky, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, nesmí ale překračovat meze toho, co je nezbytné, a musí co nejméně narušovat další cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy. Judikatura Soudního dvora v této souvislosti upřesňuje, že pokud se nabízí volba mezi několika vhodnými opatřeními, je třeba zvolit nejméně omezující opatření a způsobené nevýhody nesmějí být nepřiměřené vzhledem ke sledovaným cílům (rozsudek ze dne 29. června 2017, Komise v. Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, bod 64 a citovaná judikatura).
- 36 Je pravda, že požadavek připomenutý v bodě 33 tohoto rozsudku, jehož dodržení umožňuje poskytnout identifikační údaje původce platby, jakož i důkaz o tom, že se tato platba uskutečnila, je podle všeho v zásadě způsobilý umožnit kontrolu dodržení podmínky pro osvobození od daně spočívající v tom, že kupující spadá do okruhu osob, které mají nárok na osvobození od spotřební daně, stanoveného v článku 12 směrnice 2008/118.
- 37 Pokud jde však o kontrolu dodržování podmínek pro přiznání uvedeného osvobození od daně, je třeba uvést, že článek 13 směrnice 2008/118 již stanoví, že ke zboží podléhajícímu spotřební dani, které je přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od daně příjemci podle čl. 12 odst. 1 této směrnice, musí být připojeno osvědčení o osvobození od spotřební daně.

- 38 Toto osvědčení, popsané v příloze II prováděcího nařízení č. 282/2011, obsahuje totožnost a kontaktní údaje subjektu, který má nárok na osvobození od daně (organizace nebo jednotlivce, které lze osvobodit od daně), podrobný popis dotčeného zboží nebo služeb (jejich povaha, množství nebo počet), jejich jednotkovou cenu a celkovou hodnotu a použitou měnu, výslovné prohlášení osoby s nárokem na osvobození od daně, že toto zboží nebo služby jsou určeny k některému z úředních použití podle článku 12 směrnice 2008/118 nebo k soukromému použití členem diplomatické mise nebo konzulárního úřadu nebo zaměstnancem mezinárodní organizace, úřední razítko s datem a podpisem organizace v případě žádosti o osvobození od daně pro takové soukromé použití, jakož i úřední razítko příslušných orgánů hostitelského státu s uvedením data a s podpisem potvrzující, že transakce splňuje v plném rozsahu nebo v upřesněném kvantitativním rozsahu podmínky osvobození od spotřební daně.
- 39 Ve vysvětlivkách k osvědčení o osvobození od daně, které jsou rovněž uvedeny v příloze II prováděcího nařízení č. 282/2011, je uvedeno, že toto osvědčení, které se vydává ve dvou vyhotoveních, z nichž první vyhotovení si jako doklad pro daňové osvobození ponechá osoba povinná k dani/skladovatel v souladu s vnitrostátními předpisy platnými v jejich členském státě, je nutno vyplnit čitelně a nesmazatelně, bez možnosti doplňování, vymazávání či přepisování. Případně musí být připojen překlad údajů o dotčeném zboží nebo dotčených službách a případné objednávky tohoto zboží či služeb do některého z jazyků uznaných hostitelským členským státem osoby povinné k dani nebo skladovatele. Z bodu 4 těchto vysvětlivek rovněž vyplývá, že diplomatická nebo konzulární mise nebo dotčená mezinárodní organizace opatřením osvědčení svým úředním razítkem uvedeným v předcházejícím bodě osvědčuje, že jednotlivce osvoboditelný od daně je jejím zaměstnancem a dotčené zboží nebo služby jsou určeny k jeho soukromému použití.
- 40 Osvědčení o osvobození od daně, jakož i uvedené vysvětlivky tedy přesně popisují etapy a pravidla, která musí dodržovat jednotlivé strany zapojené do postupu osvobození od daně, a sice osoba povinná k dani, hostitelský členský stát, orgány diplomatické mise nebo konzulárního úřadu nebo dotčené mezinárodní organizace, a v případě nákupu za účelem soukromého použití jejich člen, jenž je kupujícím zboží, na které se vztahuje osvobození od daně.
- 41 Z tohoto popisu osvědčení o osvobození od daně vyplývá, že svými jednotlivými údaji, podrobným popisem dotčeného zboží a dotčených služeb, postavením osob jej podepisujících a potvrzením vydaným dotčeným diplomatickým nebo konzulárním úřadem či dotčenou mezinárodní organizací a příslušnými orgány hostitelského členského státu je toto osvědčení samo o sobě s to umožnit účinnou kontrolu dodržování podmínek osvobození od daně definovaných v článku 12 směrnice 2008/118.
- 42 Pokud jde o stanovisko lotyšské a španělské vlády, že bezhotovostní platba umožňuje daňové správě ověřit prostřednictvím bankovních informací, které skýtá, dodržení podmínek pro osvobození od daně, jakož i skutečné provedení platební transakce, je třeba poznamenat, že co se týče podmínek pro osvobození od daně, jsou údaje o kupujícím, na kterého se vztahuje osvobození od daně, jakož i podrobné informace o zboží a službách, jakož i ceně uvedeny v osvědčení o osvobození od daně. Platba bezhotovostními platebními prostředky, a sice bankovní převod, tedy neposkytuje důkaz o splnění podmínek pro osvobození od daně, který by již neobsahovalo osvědčení o osvobození od daně.
- 43 Pokud jde dále o otázku, zda může být požadavek bezhotovostní platby odůvodněn tím, že umožňuje ověřit, že skutečně došlo k obchodní transakci, pro kterou je osvobození od spotřební daně požadováno, je třeba poznamenat, že uskutečnění prodeje je v zásadě dostatečně prokázáno

uhrazenou fakturou nebo pokladním dokladem vystavenými při této příležitosti, což jsou účetní doklady, jejichž předložení může hostitelský členský stát požadovat společně s osvědčením o osvobození od daně.

- 44 S ohledem na výše uvedené je třeba mít za to, že s výhradou ověření předkládajícím soudem není požadavek bezhotovostní platby pro účely kontroly, zda dotyčná transakce skutečně proběhla, pokud jde o transakce uvedené v článku 12 směrnice 2008/118, podle všeho v souladu se zásadou proporcionality.
- 45 Konečně stran odkazu předkládajícího soudu v předběžných otázkách na podmínky, podle kterých musí k platbě dodavateli skutečně dojít a musí být provedena skutečnými příjemci zboží, na které se vztahuje osvobození od daně, je třeba uvést, že i když není pochyb o tom, že osvobození od spotřební daně se může vztahovat pouze na zboží skutečně prodané kupujícím, kteří mají nárok na osvobození od daně, což dostatečně prokazuje osvědčení o osvobození od spotřební daně a uhrazená faktura nebo pokladní doklad, nevyplývá ani ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, ani z čl. 20 odst. 5 zákona o spotřebních daních, že lotyšská právní úprava vyžaduje, aby zákazník uskutečnil platbu přímo dodavateli.
- 46 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že na položené otázky je třeba odpovědět tak, že článek 12 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby hostitelský členský stát při stanovení podmínek a omezení pro uplatnění osvobození od spotřební daně u zboží používaného v rámci diplomatických a konzulárních styků podřídil toto osvobození podmínce, aby cena za nabytí tohoto zboží byla uhrazena bezhotovostními platebními prostředky.

K nákladům řízení

- 47 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 (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 12 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby hostitelský členský stát při stanovení podmínek a omezení pro uplatnění osvobození od spotřební daně u zboží používaného v rámci diplomatických a konzulárních styků podřídil toto osvobození podmínce, aby cena za nabytí tohoto zboží byla uhrazena bezhotovostními platebními prostředky.

Podpisy.