



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
PAOLO MENGOZZI  
prednesené 1. februára 2017<sup>1</sup>

**Vec C-26/16**

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

<návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Rozhodcovské centrum pre správne právo), Portugalsko]>

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daň z pridanej hodnoty (DPH) — Oslobodenia — Plnenia v rámci Spoločenstva — Dodávka nových dopravných prostriedkov — Podmienky priznania oslobodenia predávajúcemu — Bydlisko kupujúceho v členskom štáte určenia — Dočasná evidencia v členskom štáte určenia — Riziko daňového podvodu — Dobrá viera — Povinnosť náležitej starostlivosti predávajúceho“

### I – Úvod

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý bol podaný na Súdny dvor, sa týka výkladu článku 138 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)<sup>2</sup>.
2. Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Rozhodcovský súd v daňových veciach – Rozhodcovské centrum pre správne právo, Portugalsko) by chcel zistiť, či v kontexte dodávky nového vozidla v rámci Spoločenstva je členský štát oprávnený v prvom rade podriaadiť oslobodenie dane z pridanej hodnoty (DPH), stanovené v článku 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, podmienke, aby kupujúci bol usadený alebo mal bydlisko v členskom štáte určenia uvedeného vozidla, v druhom rade odmietnuť oslobodenie od DPH, keď vozidlu bolo v členskom štáte určenia pridelené turistické evidenčné číslo, ktoré má dočasný charakter, a v treťom rade požadovať zaplatenie DPH predávajúcemu vozidla za okolností, ktoré by mohli znamenať, že kupujúci sa mohol dopustiť podvodu na DPH, bez toho, aby však bolo preukázané, že predávajúci spolupracoval s kupujúcim s cieľom vyhnúť sa plateniu DPH.
3. Tieto otázky vznikli v kontexte sporu medzi spoločnosťou Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (ďalej len „Santogal“), usadenou v Portugalsku, a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný úrad, Portugalsko), týkajúceho sa toho, že tento úrad odmietol priznať spoločnosti Santogal oslobodenie od DPH, upravené portugalským právom preberajúcim článok 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, a to v prípade dodávky uskutočnenej spoločnosťou Santogal, ktorej predmetom bol nový automobil, ktorý bol nadobúdateľom prepravený do Španielska.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

4. Presnejšie z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Santogal predala angolskému štátnemu príslušníkovi na faktúru z 26. januára 2010 nové vozidlo za 447 665 eur, ktoré predtým nadobudla od spoločnosti Mercedes-Benz Portugal a ktorého vstup na územie Portugalska sa konštatoval v colnom vyhlásení týkajúcom sa vozidiel z 25. júna 2009 (ďalej len „colné vyhlásenie“)<sup>3</sup>.

5. Pri predaji nadobúdateľ informoval spoločnosť Santogal o svojom zámere používať uvedené vozidlo na osobné účely v Španielsku, kde už bol usadený, vyviezť ho tam, pričom sám zabezpečil prepravu, prejsť tam s ním technickou kontrolou a zapísať ho tam do evidencie. Spoločnosti Santogal predložil svoje identifikačné číslo cudzinca (NIE) v Španielsku, ďalej dokument, ktorý vydalo 2. mája 2008 Ministerio del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Ministerstvo vnútra, generálne riaditeľstvo pre políciu a civilnú gardu – obec Tui-Valencia, Španielsko) a ktorý potvrdzoval jeho zápis do centrálného registra cudzincov pod uvedeným NIE, ako aj kópiu jeho angolského pasu. Adresa nadobúdateľa, ktorú sám uviedol pri predaji, sa však nezhodovala s tou, ktorá bola uvedená na dokumente vydanom 2. mája 2008.

6. Vzhľadom na tieto dokumenty Santogal dospela k záveru, že predaj vozidla bol oslobodený od DPH na základe článku 14 písm. b) Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (systém DPH týkajúci sa plnení v rámci Spoločenstva), ktorého cieľom bolo prebrať do portugalského práva článok 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH.

7. Vozidlo bolo prepravené do Španielska v úplne uzatvorenom prívese.

8. Po tom, ako vozidlo absolvovalo technickú kontrolu v Španielsku, zaslal nadobúdateľ spoločnosti Santogal na jej vlastnú žiadosť dva dokumenty s cieľom dokončiť proces kúpy. Išlo jednak o osvedčenie o technickej kontrole vozidiel vydané 11. februára 2010 a jednak o osvedčenie o evidencii v Španielsku vydané 18. februára 2010. Toto posledné uvedené osvedčenie, na ktorom bola uvedená adresa nadobúdateľa, ktorá sa nezhodovala ani s adresou uvedenou nadobúdateľom v čase predaja, ani s tou, ktorá bola uvedená v dokumente z 2. mája 2008, sa týkalo dočasného „turistického“ evidenčného čísla, ktorého platnosť skončila 17. februára 2011.

9. Podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom je pridelenie turistického evidenčného čísla v Španielsku upravené v 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 (kráľovský dekrét č. 1571/1993, ktorým sa právna úprava turistických evidenčných čísel v Španielsku prispôsobuje dôsledkom daňovej harmonizácie s pravidlami Únie) z 10. septembra 1993<sup>4</sup> a v Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (kráľovský dekrét č. 2822/1998, ktorým sa schvaľuje všeobecné nariadenie o vozidlách) z 23. decembra 1998<sup>5</sup>. Pridelenie turistického evidenčného čísla je dočasné, pričom obvyklá dĺžka jeho používania je šesť mesiacov v rámci obdobia dvanástich mesiacov a orgány môžu toto používanie predĺžiť. Takéto číslo môžu využívať len osoby, ktoré nemajú obvyklý pobyt v Španielsku.

10. V nadväznosti na informácie, ktoré poskytla Santogal vo februári 2011, Mercedes-Benz Portugal predložila dodatočné colné vyhlásenie týkajúce sa vozidla (ďalej len „dodatočné vyhlásenie“) s cieľom dosiahnuť zrušenie colného vyhlásenia z 25. júna 2009 z dôvodu vývozu vozidla do Španielska. Colné vyhlásenie príslušné orgány zrušili 3. marca 2011.

11. Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (Riaditeľstvo útvarov pre boj proti colným podvodom, Portugalsko) odporučilo v liste z 24. októbra 2013, ktorý bol doručený Direção de Finanças de Lisboa (Finančné riaditeľstvo v Lisabone, Portugalsko), aby bol vydaný platobný výmer na DPH splatnú za predaj predmetného vozidla. Toto riaditeľstvo najmä zistilo, že nadobúdateľ mal bydlisko

3 — Podľa spisu ide o luxusné športové vozidlo, vyrobené v limitovanej sérii, konkrétne o model SLR McLaren.

4 — BOE č. 221 z 15. septembra 1993, s. 27037.

5 — BOE č. 22 z 26. januára 1999, s. 3440.

v Portugalsku, bol tam zaregistrovaný ako konateľ spoločnosti a mal pridelené už viac ako desať rokov daňové identifikačné číslo. Okrem toho v odpovedi na žiadosť o informácie španielske orgány uviedli, že sa nezdá, že by mal nadobúdateľ v Španielsku v roku 2010 bydlisko, a ďalej, že tam nikdy nepodal daňové priznanie týkajúce sa príjmov ani nebol zdaniteľnou osobou na účely DPH.

12. Santogal bola následne predmetom čiastočnej internej kontroly týkajúcej sa DPH za január 2010. V tomto rámci daňový a colný orgán vydal správu, v ktorej dospel k záveru, že na predaj vozidla sa nevzťahovali oslobodenia stanovené v článku 14 RITI z dôvodu, že pokiaľ ide o oslobodenie uvedené v tomto ustanovení pod písmenom b), nadobúdateľ nemal bydlisko v Španielsku a nevykonával tam ani žiadnu činnosť. Okrem toho uviedol, že podľa jeho databázy bolo nadobúdateľovi pridelené pred rokom 2001 portugalské daňové identifikačné číslo a krajinou jeho bydliska bolo Portugalsko.

13. Dňa 14. októbra 2014 daňový a colný orgán vydal dodatočný daňový výmer na DPH na sumu 89 533 eur, ako aj výmer na úroky z omeškania za obdobie od 12. marca 2010 do 20. augusta 2014 na sumu 15 914,80 eura. Santogal zaplatila tieto sumy v decembri 2014.

14. Santogal sa obrátila na vnútroštátny súd s návrhom na zrušenie týchto výmerov, ako aj s návrhom na náhradu škody. Na tomto súde poukázala najmä na rozpor výkladu článku 14 písm. b) RITI, ktorý prijal daňový a colný orgán, s článkom 138 ods. 2 smernice o DPH, ktorý má priamy účinok. Tvrdila takisto, že nemožno voči nej uplatňovať zodpovednosť za prípadný podvod v rámci systému DPH, ktorého sa dopustil nadobúdateľ.

15. Vnútroštátny súd v návrhu na začatie prejudiciálneho konania v prvom rade vyjadruje pochybnosti týkajúce sa miesta bydliska nadobúdateľa v čase predaja vozidla. Tento súd najmä uvádza, že nadobúdateľ nemal v Španielsku obvyklý pobyt. Nepreukázalo sa však, že by mal v čase uvedeného predaja bydlisko v Portugalsku. Okrem toho spis, ktorý mu bol predložený, neobsahuje ani informácie o zaplatení DPH za vozidlo v Španielsku, ani informácie o tom, čo sa stalo s vozidlom po pridelení turistického evidenčného čísla. Nepreukázalo sa ani to, či využívanie režimu turistického evidenčného čísla zaniklo spôsobom upraveným španielskym právom.

16. Vnútroštátny súd ďalej poznamenáva, že sa nepreukázalo, že by Santogal spolupracovala s nadobúdateľom s cieľom vyhnúť sa zaplateniu DPH z predaja vozidla. Naopak sa domnieva, že z dôkazov, ktoré mu boli predložené, vyplýva, že Santogal dbala na dodržanie podmienok oslobodenia od DPH. Dodáva, že ani colní zástupcovia, ani colné orgány nevyjadrili pochybnosti, pokiaľ ide o to, že dokumenty sú dostatočné na účely zrušenia colného vyhlásenia a že list riaditeľstva útvarov pre boj proti colným podvodom bol založený na dodatočných informáciách, ku ktorým Santogal nemala prístup.

17. Nakoniec vnútroštátny súd uvádza, že judikatúra Súdneho dvora, najmä rozsudok zo 7. decembra 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, body 40 až 46), neodpovedá na otázky, ktoré vznikli v spore, ktorý prejednáva.

18. Za týchto okolností vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni článok 138 ods. 2 písm. b) [smernice o DPH] tomu, aby [také] vnútroštátne ustanovenia [, aké sa nachádzajú v] článku 1 písm. e) a článku 14 písm. b) [RITI] vyžadovali, aby na účely oslobodenia od DPH v prípade odplatného dodania nových dopravných prostriedkov, ktoré boli prepravené nadobúdateľom z tuzemska do iného členského štátu, mal nadobúdateľ sídlo alebo bydlisko v tomto členskom štáte?

2. Bráni článok 138 ods. 2 písm. b) [smernice o DPH] tomu, aby sa v členskom štáte začatia prepravy nepriznalo oslobodenie od dane v situácii, keď bol nadobudnutý dopravný prostriedok prepravený do Španielska, kde mu bolo pridelené turistické evidenčné číslo, ktoré má dočasný charakter a na ktoré sa vzťahuje španielsky daňový režim...?
3. Bráni článok 138 ods. 2 písm. b) [smernice o DPH] tomu, aby sa od predávajúceho nového dopravného prostriedku vyžadovalo zaplatenie DPH v situácii, keď sa neurčilo, či došlo alebo nedošlo ku skončeniu využívania režimu turistického evidenčného čísla niektorým zo spôsobov [stanovených španielskym právom], ani či pri skončení využívania tohto režimu bola alebo bude zaplatená DPH?
4. Bránia článok 138 ods. 2 písm. b) [smernice o DPH] a zásady právnej istoty, proporcionality a ochrany [legitímnej] dôvery tomu, aby sa od predávajúceho nového dopravného prostriedku odoslaného do iného členského štátu vyžadovalo zaplatenie DPH v situácii, keď:
  - nadobúdateľ pred odoslaním oznámil predávajúcemu, že má bydlisko v členskom štáte určenia, a predložil mu dokument, ktorý potvrdzoval, že mu v tomto členskom štáte bolo pridelené daňové identifikačné číslo cudzinca, a v ktorom bolo uvedené bydlisko v tomto štáte odlišné od bydliska, o ktorom nadobúdateľ tvrdil, že je jeho bydliskom,
  - nadobúdateľ následne predložil predávajúcemu dokumenty, ktoré potvrdzovali, že nadobudnutý dopravný prostriedok bol v členskom štáte určenia podrobený technickej kontrole a že mu v tomto štáte bolo pridelené turistické evidenčné číslo,
  - nebolo preukázané, že predávajúci spolupracoval s nadobúdateľom pri vyhýbaní sa zaplateniu DPH,
  - colné orgány nevzniesli nijakú námietku voči zrušeniu colného vyhlásenia týkajúceho sa vozidla na základe dokumentov, ktoré mal predávajúci k dispozícii?“

19. K týmto otázkam podali písomné pripomienky Santogal, portugalská vláda, ako aj Európska komisia. Keďže Súdny dvor sa na základe podaných pripomienok považoval za dostatočne informovaný, bolo podľa článku 76 ods. 2 rokovacieho poriadku rozhodnuté, že nebude nariadené ústne pojednávanie.

## II – Analýza

### A – O prípustnosti

20. Hoci niet pochybností, že Súdny dvor má právomoc odpovedať na otázky, ktoré predložil Tribunal Arbitral Tributário, pričom Súdny dvor už spresnil, že tento orgán napriek svojmu názvu má všetky prvky potrebné na to, aby bol považovaný za „súdny orgán členského štátu“ v zmysle článku 267 ZFEÚ<sup>6</sup>, portugalská vláda vzniesla námietku neprípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania z troch dôvodov, ktoré podľa mňa musia byť všetky zamietnuté z dôvodov uvedených nižšie.

6 — Pozri rozsudok z 12. júna 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, bod 34). Odvtedy Súdny dvor takisto odpovedal, pokiaľ ide o samotnú podstatu veci, na dva iné návrhy na začatie prejudiciálneho konania adresované tým istým rozhodcovským súdom v daňových veciach: pozri rozsudky z 11. júna 2015, Lisboagás GDL (C-256/14, EU:C:2015:387), a z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).



21. Po prvé by podľa mňa bolo nadmerne formalistické a v rozpore s duchom spolupráce, ktorý je typický pre postup zavedený článkom 267 ZFEÚ, ktorého cieľom je poskytnúť užitočnú odpoveď vnútroštátnym súdom, aby mohli rozhodnúť v sporoch, ktoré prejednávajú, vyhovieť námietke portugalskej vlády, podľa ktorej je rozhodnutie vnútroštátneho súdu neprípustné, pretože neodkazuje na článok 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, ale na to isté ustanovenie, lenže písmeno b). Je totiž zjavné, že vzhľadom na odôvodnenie rozhodnutia vnútroštátneho súdu, ako aj na znenie položených otázok, ktoré uvádzajú len dodávku nového dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva, ktorá je konkrétne upravená článkom 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, odkaz na článok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH predstavuje jednoducho formálnu chybu, ktorá nemá dosah na pochopenie a predmet otázok výkladu práva Únie, ktoré položil vnútroštátny súd. Táto chyba bola navyše opravená v emaile jedného z rozhodcov vnútroštátneho súdu, ktorý bol pripojený k rozhodnutiu vnútroštátneho súdu a ktorý je teda súčasťou spisu vo veci samej, o čom boli upovedomení všetci účastníci konania, ktorí predložili Súdnemu dvoru pripomienky. Skutočnosť, že takáto neformálna oprava by mohla byť prípadne v rozpore s vnútroštátnymi pravidlami občianskeho súdneho konania, ako to tvrdí portugalská vláda, nemôže viesť k neprípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Súdny dvor už v tejto súvislosti rozhodol, že mu neprináleží v zásade overovať, či takéto rozhodnutie bolo prijaté v súlade s vnútroštátnymi organizačnými a procesnými pravidlami.<sup>7</sup> Vzhľadom na tieto okolnosti nič nebráni Súdnemu dvoru, aby preformuloval položené otázky v tom zmysle, že sa týkajú výkladu článku 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH.<sup>8</sup>

22. Po druhé, hoci je pravda, ako to tvrdí portugalská vláda, že rozhodnutie vnútroštátneho súdu nie je práve príkladom jednoznačnosti, pokiaľ ide o vykreslenie skutkových okolností vo veci samej, a obsahuje dokonca určité nepresnosti alebo nezrovnalosti, tieto chyby nie sú dostatočné na to, aby vyvrátili prezumpciu relevantnosti prejudiciálnych otázok týkajúcich sa výkladu práva Únie a zabránili Súdnemu dvoru na ne odpovedať.<sup>9</sup> Súdny dvor má totiž k dispozícii podľa mňa skutkové a právne informácie potrebné na to, aby dal užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sú mu v tejto veci položené. Nakoniec účastníci konania, keďže predložili písomné pripomienky, vrátane, subsidiárne, portugalskej vlády, boli schopní zaujať stanovisko k obsahu položených otázok vzhľadom na právny a skutkový rámec vyjadrený v rozhodnutí vnútroštátneho súdu.

23. Napokon po tretie nemožno podľa mňa vyhovieť ani námietke neprípustnosti vznesenej portugalskou vládou, podľa ktorej bol Súdny dvor požiadaný, aby odpovedal na otázky hypotetickej povahy z dôvodu, že vnútroštátny súd už v návrhu na začatie prejudiciálneho konania konštatoval chybu v odôvodnení rozhodnutia daňového a colného orgánu vyžadujúceho zaplatenie DPH, ktorá by mala viesť k zrušeniu tohto rozhodnutia, bez ohľadu na odpoveď, ktorú poskytne Súdny dvor na základe návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

24. Je pravda, že Súdny dvor v súlade s úlohou, ktorá mu je pridelená v rámci spolupráce zriadenej článkom 267 ZFEÚ, a to prispieť k riadnemu výkonu spravodlivosti v členských štátoch, odmieta vydávať poradné stanoviská k hypotetickým otázkam.<sup>10</sup> V takýchto prípadoch totiž žiadosť o výklad práva Únie predložená vnútroštátnym súdom nezodpovedá objektívnej potrebe, že má prijať rozhodnutie a rozhodnúť v spore, ktorý prejednáva. Na základe tejto judikatúry Súdny dvor teda

7 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 3. marca 1994, Eurico Italia a i. (C-332/92, C-333/92 a C-335/92, EU:C:1994:79, bod 13), a z 29. júna 2010, E a F (C-550/09, EU:C:2010:382, bod 35).

8 — Aby som sa k tomuto aspektu vyjadril vyčerpávajúcim spôsobom, dodávam, že keď tak ako v predmetnom prípade to stav spisu zaslaného Súdnemu dvoru umožňuje, právomoc Súdneho dvora preformulovať prejudiciálne otázky umožňuje takisto predísť opakovanému podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré by inak bolo pravdepodobné, a v dôsledku toho vychádza aj z dôvodov hospodárnosti konania. Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré som predniesol vo veci Gysen (C-449/06, EU:C:2007:663, bod 43) a vo veci de Lobkowicz (C-690/15, EU:C:2016:926, poznámka pod čiarou 14).

9 — Pripomínam, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti, ktorú možno vyvrátiť, najmä ak Súdny dvor nemá k dispozícii skutkové alebo právne informácie potrebné na to, aby dal užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sú mu položené: pozri najmä rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 31 a 36).

10 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 24. októbra 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, body 38 a 47, ako aj citovanú judikatúru).

vyhlásil za neprípustný návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný prvostupňovým vnútroštátnym súdom, týkajúci sa výkladu colného práva Únie v situácii, v ktorej rozhodnutie o vymáhaní colného dlhu, ktoré bolo napadnuté na tomto súde, nevyhnutne záviselo od predchádzajúceho rozhodnutia o konštatovaní uvedeného dlhu, o ktorého zrušení rozhodol vnútroštátny súd predmetného členského štátu rozhodujúci na poslednom stupni.<sup>11</sup> Keďže mal totiž vnútroštátny súd len vyvodiť dôsledky zo zrušenia rozhodnutia o vymáhaní na to, aby rozhodol v spore, ktorý prejednával, už nebol na účely rozhodnutia v danom spore v postavení, že musí prijať rozhodnutie, ktoré by mohlo zohľadniť odpovede Súdneho dvora na otázky, ktoré mu položil. Súdny dvor mal teda poskytnúť poradné stanovisko k otázkam hypotetického charakteru.

25. V prejednávanej veci však nejde o takýto prípad.

26. Na jednej strane z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vôbec nevyplýva, že chyba v odôvodnení konštatovaná vnútroštátnym súdom musí viesť k úplnému zrušeniu rozhodnutia daňového a colného orgánu, nezávisle od odpovede, ktorú by poskytol Súdny dvor na otázky, ktoré mu boli položené. Rozhodnutie vnútroštátneho súdu skôr zodpovedá opaku. Po tom, ako totiž vnútroštátny súd konštatoval túto chybu v odôvodnení, venoval značný priestor rozboru právu Únie a skúmal a zamietol iné výhrady uvádzané spoločnosťou Santogal, takisto kritizujúce odôvodnenie rozhodnutia daňového a colného orgánu, pričom uviedol dôvody zamietnutia niektorých dôkazov predložených spoločnosťou Santogal, ktoré mali preukázať, že nadobúdateľ nového vozidla spĺňal podmienku bydliska v členskom štáte určenia uvedeného vozidla, vyžadovanú ustanoveniami RITI. Tieto úvahy by boli zbytočné, keby chyba v odôvodnení, konštatovaná predtým vnútroštátnym súdom, mohla sama osebe spôsobiť úplné zrušenie rozhodnutia daňového a colného orgánu.

27. Na druhej strane a tu už ide viac o samotnú podstatu veci, sa prejudiciálne otázky týkajú priamo a nepriamo toho, či je s právom Únie zlučiteľná požiadavka stanovená ustanoveniami RITI, podľa ktorej priznanie oslobodenia od DPH podlieha podmienke, aby nadobúdateľ nového vozidla mal bydlisko v členskom štáte určenia uvedeného vozidla. Je zjavné, že odpoveď na tieto otázky je relevantná na vyriešenie sporu vo veci samej. Závisí od nej totiž zákonnosť tak povinnosti dodávateľa predložiť dôkazy o splnení požiadavky bydliska stanovenej RITI, ako aj povinnosti daňového a colného orgánu preveriť tieto dôkazy a správne odôvodniť rozhodnutia, ktoré prípadne vylučujú relevantnosť alebo dostatočnosť dôkazov, ktoré mu boli predložené.

28. Na základe všetkých týchto dôvodov sa domnievam, že by mal Súdny dvor vyhlásiť, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

## **B – O veci samej**

29. Ako som už uviedol v mojich úvahách na začiatku a v súlade s preformulovaním prejudiciálnych otázok, ktoré som navrhol v bode 21 týchto návrhov, vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či v kontexte dodávky nového vozidla v rámci Spoločenstva môže členský štát: a) podriaďiť oslobodenie od DPH, stanovené v článku 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH podmienke, aby mal kupujúci bydlisko v členskom štáte určenia uvedeného vozidla (prvá otázka); b) odmietnuť priznať oslobodenie od DPH, keď bolo vozidlu pridelené len turistické, a teda dočasné evidenčné číslo v členskom štáte určenia (druhá otázka), a c) vyžadovať zaplatenie DPH od predávajúceho vozidla za okolností, ktoré môžu znamenať, že kupujúci sa mohol dopustiť podvodu na DPH, ale bez toho, aby sa preukázalo, že predávajúci spolupracoval s kupujúcim na účely vyhnutia sa zaplateniu DPH (tretia a štvrtá otázka).

30. Postupne sa budem venovať týmto trom aspektom otázok predložených vnútroštátnym súdom.

11 — Pozri rozsudok z 24. októbra 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, body 39 až 47).

**1. O práve podriaadiť oslobodenie od DPH v prípade dodávky v rámci Spoločenstva, ktorej predmetom je nový dopravný prostriedok, podmienke, aby nadobúdateľ mal bydlisko v členskom štáte určenia (prvá otázka)**

31. Ako už Súdny dvor viackrát zdôraznil, systém zavedený od 1. januára 1993, ktorého cieľom je zrušenie daňových hraníc v rámci Spoločenstva, je založený na zriadení novej zdaniteľnej udalosti na účely DPH, a to nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktorá umožňuje presunúť príjem dane na členský štát, v ktorom došlo ku konečnej spotrebe dodaného tovaru.<sup>12</sup>

32. Takto teda je podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu ii) smernice o DPH nadobudnutie nového dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH, zdaniteľné na území členského štátu určenia, kým podľa článku 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH je dodávka toho istého nového dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva oslobodená v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začali.

33. Zriadený mechanizmus spočíva v tom, že daňový príjem je prenesený na členský štát, v ktorom došlo ku konečnej spotrebe dodaného tovaru, a zabezpečuje jasné rozdelenie daňových právomocí.

34. Oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva týkajúce sa nadobudnutia v rámci Spoločenstva umožňuje tak vyhnúť sa dvojitému zdaneniu, a teda porušeniu zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH,<sup>13</sup> kým pravidlá týkajúce sa zdanenia nadobudnutia nových dopravných prostriedkov sledujú takisto cieľ vyhnúť sa skresleniam hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi, ktoré by mohli vyplývať z uplatňovania odlišných sadzieb.<sup>14</sup>

35. Podľa článku 20 prvého odseku smernice o DPH je nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva definované ako prevod práva disponovať ako majiteľ hmotným hnutelným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu, než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

36. Článok 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že členské štáty oslobodia dodanie nových dopravných prostriedkov odoslaných alebo prepravených nadobúdateľovi na miesto určenia mimo ich územia, ale v rámci Únie.

37. Z dôvodu nevyhnutnej korelácie medzi dodaním a nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva, vrátane nového dopravného prostriedku, keďže tieto tvoria podľa Súdneho dvora v skutočnosti jednu a tú istú hospodársku transakciu, už bolo rozhodnuté, že článok 20 prvý odsek smernice o DPH a článok 138 ods. 1 tejto smernice treba vykladať v tom zmysle, že majú rovnaký význam a dosah.<sup>15</sup>

38. Tento prístup musí takisto platiť, aj pokiaľ ide o vzťahy medzi článkom 20 prvým odsekom a článkom 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH v prípade nových dopravných prostriedkov, ako to najmä pripomenula Komisia vo svojich písomných pripomienkach.<sup>16</sup>

12 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, bod 27); z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, body 21 a 22), a z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 22).

13 — Pozri rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 25).

14 — Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, body 31 a 40), a z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 24).

15 — Pozri rozsudok z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 28 a citovanú judikatúru).

16 — Skutkové okolnosti vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), sa navyše týkali nadobudnutia dopravného prostriedku (plachetnice) v rámci Spoločenstva, ktorý vnútroštátny súd kvalifikoval ako „nový“.

39. V súlade s judikatúrou z toho vyplýva, že oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva, ktorá predchádza nadobudnutiu v rámci Spoločenstva, je uplatniteľné, ak sú splnené tri podmienky, teda keď právo nakladať s tovarom ako majiteľ bolo prevedené na nadobúdateľa, keď dodávateľ preukázal, že tento tovar bol odoslaný alebo odvezený do iného členského štátu, a keď po tomto odoslaní alebo odvezení tovar fyzicky naozaj opustil územie členského štátu, v ktorom došlo k dodávke.<sup>17</sup>

40. Vo veci samej je nesporné, že nové vozidlo bolo predané v Portugalsku spoločnosťou Santogal na základe faktúry pre nadobúdateľa, že tovar bol naozaj odvezený do Španielska samotným nadobúdateľom a že mu bolo v tomto členskom štáte pridelené evidenčné číslo. Tri vyššie uvedené podmienky sa teda zdajú byť splnené.

41. V každom prípade nezávisle od splnenia všetkých týchto podmienok vo veci samej<sup>18</sup> je zjavné, že článok 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH nepodriaďuje žiadnym spôsobom právo na oslobodenie dodávky nového dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva od DPH požiadavke, podľa ktorej nadobúdateľ tohto dopravného prostriedku musí mať bydlisko v členskom štáte určenia.<sup>19</sup>

42. Ako to pripúšťa portugalská vláda, v kontexte kvalifikácie transakcie nadobudnutia nového dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva Súdny dvor spresnil, že treba určiť, v ktorom členskom štáte dôjde ku konečnému a trvalému používaniu predmetného dopravného prostriedku.<sup>20</sup>

43. Dodatočná požiadavka, uložená ustanoveniami RITI, spočívajúca v podriadení oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva okolnosti, aby nadobúdateľ bol rezidentom v členskom štáte určenia, oprávňuje portugalské daňové orgány odmietnuť toto oslobodenie bez toho, aby sa zohľadnili hmotnoprávne požiadavky stanovené v článku 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, pričom sa dokonca neskúma ani otázka, či tieto požiadavky boli splnené. Skutočnosť, že nadobúdateľ nového dopravného prostriedku nemá bydlisko v členskom štáte určenia, však nemôže automaticky znamenať, že konečné a trvalé používanie tohto dopravného prostriedku neprebíha v tomto členskom štáte a že k dodávke v rámci Spoločenstva, nasledovanej nadobudnutím v rámci Spoločenstva, nedošlo.

44. Hoci je pravda, že podľa článku 131 smernice o DPH sa oslobodenia od DPH uplatňujú za podmienok, ktoré členské štáty stanovujú s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie uvedených oslobodení a predchádzať podvodom, vyhýbaniu sa daniam alebo prípadným zneužitiam, tieto podmienky nemôžu mať taký účinok, že by spochybnili rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi, alebo neutralitu DPH, ktorá ako opakovane pripomína Súdny dvor, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH.<sup>21</sup>

45. Dodatočná podmienka požadovaná ustanoveniami RITI, podmieňujúca oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva bydliskom kupujúceho v členskom štáte určenia, spôsobuje takýto účinok. Umožňuje Portugalsku, nezávisle od splnenia troch podmienok vymenovaných v bode 39 týchto návrhov, zdaniť dodávku nového dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva, ktorého dodávka podlieha zaplateniu DPH v členskom štáte určenia. Táto požiadavka teda porušuje článok 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi a zásadu daňovej neutrality.

17 — Pozri rozsudky z 27. septembra 2007, *Teleos a i.* (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 42); z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 27); zo 7. decembra 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 41), a zo 6. septembra 2012, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31).

18 — Táto otázka je skúmaná v bodoch 57 až 82 týchto návrhov.

19 — Pozri analogicky rozsudok z 27. septembra 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 54), pokiaľ ide o výklad článku 28c A písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 98/80/ES z 12. októbra 1998 (Ú. v. ES L 281, 1998, s. 31; Mím. vyd. 08/001, s. 315), ktorého obsah zodpovedá obsahu článku 138 ods. 1 smernice o DPH.

20 — Pozri rozsudok z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 50).

21 — Pozri najmä rozsudky z 27. septembra 2007, *Teleos a i.* (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 46); z 27. septembra 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 44), a pokiaľ ide o prevod v rámci Spoločenstva, rozsudok z 20. októbra 2016, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 36).



46. Toto stanovisko neznamená samozrejme, že by miesto bydliska nadobúdateľa stratilo význam pri preukazovaní splnenia hmotnoprávných požiadaviek smernice o DPH, uplatniteľných na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva. Súdny dvor totiž pripustil, že na účely určenia, či nadobudnutý tovar naozaj opustil územie členského štátu dodávky, a ak áno, na území ktorého členského štátu musí dôjsť k jeho konečnej spotrebe, treba vykonať celkové posúdenie všetkých objektívnych skutočností, medzi ktorými môže mať významné postavenie miesto bydliska nadobúdateľa.<sup>22</sup>

47. Napokon tento prístup podľa mňa len potvrdzuje výklad, podľa ktorého bydlisko nadobúdateľa tovaru v členskom štáte určenia nemôže ako také predstavovať podmienku poskytnutia oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva. Takisto potvrdzuje, že neexistencia bydliska nadobúdateľa v tomto členskom štáte nemôže predstavovať nevyvrátiteľný dôkaz, že tovar fyzicky neopustil územie členského štátu dodávky na to, aby mohol byť trvalo používaný v členskom štáte určenia.<sup>23</sup>

48. Domnievam sa teda, podobne ako Santogal a Komisia, že článok 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH bráni tomu, aby členský štát podriadil oslobodenie dodávky nového dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva podmienke, aby nadobúdateľ tohto dopravného prostriedku mal bydlisko v členskom štáte určenia transakcie.

## ***2. O práve odmietnuť oslobodenie od DPH v prípade, že novému dopravnému prostriedku bolo pridelené len turistické a dočasné evidenčné číslo v členskom štáte určenia (druhá otázka)***

49. Vo svojej druhej otázke sa vnútroštátny súd pýta, či je možné zamietnuť oslobodenie od DPH predávajúcemu nového vozidla, ak sa preukázalo, že tomuto vozidlu bolo v členskom štáte určenia pridelené len turistické a dočasné evidenčné číslo.

50. Ako to potvrdzuje odôvodnenie rozhodnutia vnútroštátneho súdu, táto otázka patrí do rámca preskúmania dôvodnosti dokazovania, ktoré vykonal daňový a colný orgán a podľa ktorého nadobúdateľ nemal bydlisko v členskom štáte určenia. Vnútroštátny súd totiž uvádza, že podľa relevantného španielskeho práva uvedeného daňovým a colným orgánom sa turistické evidenčné číslo na vozidlo vydá len osobám, ktoré nemajú bydlisko v Španielsku.

51. Inými slovami, kritérium dočasnej evidencie vozidla v Španielsku použil daňový a colný orgán na preukázanie toho, že kupujúci nemal bydlisko v tomto členskom štáte, a teda nespĺňal požiadavku bydliska stanovenú ustanoveniami RITI, ktorý podmieňuje právo predávajúceho na získanie oslobodenia od DPH.

52. Ako som už uviedol v mojej analýze prvej prejudiciálnej otázky, táto požiadavka stanovená ustanoveniami RITI je v rozpore s článkom 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH.

53. Za týchto podmienok prijať to, aby kritérium dočasnej evidencie vozidla v členskom štáte určenia mohlo viesť k odmietnutiu oslobodenia od DPH, pokiaľ ide o predávajúceho uvedeného nového dopravného prostriedku, by znamenalo nepriamo uznať platnosť podmienky stanovenej ustanoveniami RITI, ktorá podmieňuje toto oslobodenie bydliskom nadobúdateľa v členskom štáte určenia.

54. Ďalej pri celkovom posudzovaní objektívnych skutkových okolností umožňujúcich kvalifikovať plnenie za dodávku v rámci Spoločenstva môže byť dočasná povaha evidenčného čísla vydaného v členskom štáte určenia dôležitá, pokiaľ ide o to, či bola splnená podmienka, ktorú zdôraznil Súdny dvor v rozsudku z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 50), týkajúca sa miesta konečného a trvalého používania nového dopravného prostriedku.

22 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, body 44 a 45).

23 — V predmetnom prípade okolnosť, že kupujúci pred a po predaji nového vozidla oznámil tri rôzne adresy v Španielsku, nemá vplyv na otázku, či toto vozidlo bolo používané (alebo spotrebované) v tomto členskom štáte konečným a trvalým spôsobom.

55. Podľa mňa by však bolo v rozpore s rozdelením daňových právomocí a so zásadou neutrality DPH povoliť len na základe tohto jediného prvku, aby si členský štát dodania tohto nového dopravného prostriedku nárokoval zaplatenie DPH od predávajúceho. Ako je to opísané vo veci samej, na základe informácií oznámených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu možno dočasné evidenčné číslo, akým je evidenčné číslo vydané v Španielsku, poskytnúť na nepretržité obdobie dvanásť mesiacov, ktoré môže byť, zdá sa, nielen predĺžené, ale môže aj skončiť, ak je vozidlu pridelené v Španielsku riadne evidenčné číslo po zaplatení príslušných daní. Takto teda samotné konštatovanie, že na nové vozidlo bolo v členskom štáte určenia vydané len dočasné evidenčné číslo, neznamená *ipso iure*, že miesto konečného a trvalého používania uvedeného vozidla, po tom, ako skončí platnosť dočasného evidenčného čísla, nebude na území tohto členského štátu a takisto to neznamená, že by bolo potrebné dospieť k záveru, že toto vozidlo nebolo predmetom dodávky v rámci Spoločenstva.

56. Domnievam sa teda, že nezávisle od okolností, ktoré sa vyskytujú v konkrétnej veci, členský štát nemôže odmietnuť priznanie oslobodenia od DPH predávajúcemu nového vozidla, prepraveného do iného členského štátu majiteľom, len preto, že tomuto vozidlu bolo pridelené v tomto poslednom uvedenom členskom štáte len dočasné evidenčné číslo.

**3. O práve nárokovat' si zaplatenie DPH od predávajúceho nového dopravného prostriedku za okolností, ktoré môžu naznačovať, že kupujúci sa mohol dopustiť podvodu na DPH, ale bez toho, aby sa preukázalo, že predávajúci spolupracoval s kupujúcim s cieľom vyhnúť sa zaplateniu DPH (tretia a štvrtá prejudiciálna otázka)**

57. Vnútroštátny súd sa vo svojej tretej prejudiciálnej otázke pýta, či oslobodenie od DPH možno odmietnuť predávajúcemu, ak nie je isté, či sa režim dočasnej evidencie vozidla z ktoréhokoľvek z dôvodov stanovených právom členského štátu určenia skončil alebo nie, alebo či DPH bola alebo bude zaplatená, keď skončí tento režim. Vo svojej štvrtej otázke takisto uvádza určitý počet iných okolností prispievajúcich k neistote týkajúcej sa miesta konečnej spotreby nového vozidla predaného spoločnosťou Santogal, ktoré by mohli naznačovať, že kupujúci sa mohol dopustiť podvodu na DPH, a ďalej uvádza, že Santogal podnikla určité kroky voči kupujúcemu a portugalským orgánom po predaji uvedeného vozidla, pričom sa však nepreukázalo, že by táto spoločnosť spolupracovala s kupujúcim s cieľom vyhnúť sa zaplateniu DPH.

58. Tieto otázky, ktoré možno skúmať spoločne, sa v podstate týkajú tak dôkazného bremena, ako aj dôkazov, pokiaľ ide o konečné a trvalé používanie nového dopravného prostriedku v členskom štáte určenia, ktoré daňové orgány členského štátu dodávky môžu vyžadovať od predávajúceho na to, aby tento predávajúci mohol využiť oslobodenie od DPH uplatniteľné na dodávku takého dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva.

59. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno, Súdny dvor už mal príležitosť spresniť v kontexte ustanovenia šiestej smernice, ktorej obsah je teraz prebratý v článku 138 ods. 1 smernice o DPH, že dodávateľovi tovaru prináleží, aby predložil dôkaz, že sú splnené podmienky stanovené pre uplatnenie tohto ustanovenia, vrátane tých, ktoré uložili členské štáty s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatňovanie uvedených oslobodení a predchádzať podvodom, únikom a prípadným zneužitiam.<sup>24</sup> Táto judikatúra sa mi zdá byť v plnom rozsahu použiteľná na výklad a uplatňovanie článku 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH.

60. Táto judikatúra vyžaduje takisto, aby dodávateľ konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.<sup>25</sup>

24 — Pozri najmä rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 43).

25 — Pozri najmä rozsudky zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 38), a z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 52).

61. V kontexte predaja nového vozidla, ktorý si vyžaduje, ako už bolo uvedené, celkové posúdenie všetkých objektívnych skutkových okolností na to, aby mohlo byť plnenie kvalifikované ako dodávka alebo nadobudnutie v rámci Spoločenstva, je na účely predchádzania akejkoľvek účasti na daňovom podvode potrebné, aby dodávateľ zhromaždil všetky dôkazy, ktoré je primerane schopný získať na účely ubezpečenia sa, že sú splnené podmienky týkajúce sa dodávky tohto vozidla v rámci Spoločenstva, medzi ktoré patrí podmienka konečnej a trvalej spotreby v členskom štáte určenia.

62. Opatrnosť dodávateľa nového dopravného prostriedku je o to potrebnější vzhľadom na „osobitnú povahu“ plnení v rámci Spoločenstva týkajúcich sa takéhoto tovaru.<sup>26</sup> Kvalifikovanie plnenia je totiž komplexnejšie, pretože DPH z titulu tohto plnenia musí byť tiež zaplatená osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH, na ktorú sa neuplatňujú povinnosti týkajúce sa daňového priznania a účtovníctva, ani neskoršia kontrola, ktorá sa voči nej neukazuje ako možná. Navyše jednotlivec sa ako konečný spotrebiteľ nemôže dovoľávať práva na odpočet DPH ani v prípade ďalšieho predaja nadobudnutého vozidla, pričom na základe tejto skutočnosti má väčší záujem vyhnúť sa tejto dani než hospodársky subjekt.<sup>27</sup>

63. Práve preto, hoci je pravda, že pokiaľ ide o tieto plnenia, dodávateľ môže vychádzať zo zámerov nadobúdateľa v čase nadobudnutia, treba, aby tieto zábery boli potvrdené objektívnymi skutočnosťami,<sup>28</sup> ktoré samotné môžu podliehať kontrole zo strany daňových orgánov a prípadne preskúmaniu súdov členského štátu dodávky.

64. Vnútroštátny súd však oprávnene pripomína, že opatrenia, ktoré s cieľom predchádzať akýmkoľvek podvodom, únikom a prípadným zneužitiam môžu členské štáty stanoviť voči dodávateľovi tovaru, musia byť v súlade so všeobecnými právnymi zásadami, medzi ktoré patria najmä zásady právnej istoty a proporcionality,<sup>29</sup> a navyše nesmú spochybniť neutralitu DPH.<sup>30</sup>

65. Je teda pochopiteľné a odôvodnené, aby sa o strate práva na oslobodenie od DPH mohlo rozhodovať iba vo výnimočných situáciách, teda keď sa predávajúci zámerne zúčastnil na daňovom podvode na DPH alebo keď porušenie jednej alebo viacerých formálnych náležitostí spôsobilo, že sa zabránilo predloženiu istého dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky, ktorými sa riadi poskytnutie tohto oslobodenia, boli splnené.<sup>31</sup>

66. Práve na základe tejto judikatúry Súdny dvor v rámci kvalifikovania transakcie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva a určenia, či nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, rozhodol, že dodávateľovi, ktorý prijal všetky opatrenia, ktoré možno primerane od neho vyžadovať, a bez indícií o účasti na podvode na DPH, nemožno uložiť povinnosť predložiť dôkazy týkajúce sa zdanenia nadobudnutia predmetných tovarov v rámci Spoločenstva na to, aby mohol využiť oslobodenie stanovené v článku 138 ods. 1 smernice o DPH.<sup>32</sup>

67. V tejto veci, v ktorej sa sporná hmotnoprávna podmienka týka miesta konečnej a trvalej spotreby nového dopravného prostriedku a v ktorej vnútroštátny súd uvádza, že nebolo preukázané, že predávajúci spolupracoval s kupujúcim, aby sa vyhli zaplateniu DPH, prináleží tomuto súdu, aby overil, či predávajúci, konajúci v dobrej viere, prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho primerane vyžadovať na preukázanie, že transakcia, ktorú vykonal, bola naozaj dodávkou v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, čo odôvodňuje jeho právo na oslobodenie.

26 — Pozri rozsudok z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 42).

27 — Rozsudok z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 43).

28 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 47).

29 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 35), a zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 36).

30 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 37), a z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 44).

31 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46).

32 — Pozri rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 52, 53 a 55).

68. Cieľ spočívajúci v *predchádzaní* daňovým podvodom musí znamenať, že dodávatelia nových dopravných prostriedkov môžu podliehať prísnyim požiadavkám, pokiaľ ide o splnenie podmienok týkajúcich sa dodávky tohto typu tovaru v rámci Spoločenstva, pričom sa zohľadní osobitná povaha tejto transakcie a riziká s tým spojené.<sup>33</sup>

69. Neexistencia aktívnej (alebo zámernej) spolupráce dodávateľa s kupujúcim s cieľom vyhnúť sa zaplateniu DPH nezabavuje dodávateľa jeho preventívnej povinnosti konať v dobrej viere a prijať všetky primerané opatrenia, ktoré sú potrebné na zabezpečenie sa, že kupujúci sa nebude môcť dopustiť podvodu.

70. Ak sa zdá, že táto povinnosť nie je splnená, domnievam sa, že by mohlo byť odôvodnené stanoviť dodávateľovi povinnosť zaplatiť DPH *a posteriori*.

71. Toto usmernenie nie je v rozpore s režimom uplatniteľným na obchod v rámci Spoločenstva, ktorý má tendenciu rozdeliť riziko nezaplatenia DPH medzi dodávateľa a nadobúdateľa.<sup>34</sup> Nejde podľa mňa totiž o to, aby zodpovednosť za zaplatenie DPH *a posteriori* niesol výlučne dodávateľ nových dopravných prostriedkov, keďže daňové orgány členského štátu dodávky môžu samozrejme a prioritne vyžadovať toto zaplatenie od nadobúdateľa tohto tovaru, ak je tento nadobúdateľ pôvodcom porušenia hmotnoprávných podmienok nadobudnutia alebo dodávky takých tovarov v rámci Spoločenstva.<sup>35</sup>

72. V rámci týchto dodávok, ktoré zahŕňajú prenos daňovej právomoci v prospech členského štátu určenia, ide jednoducho o podnietenie dodávateľov k tomu, aby boli osobitne pozorní, pokiaľ ide o riziko, že transakcia by sa mohla vyhnúť akémukoľvek zdaneniu, a aby predchádzali tomu, že by vzhľadom na lukratívnu povahu transakcie<sup>36</sup> „zatvárali oči“ alebo si osvojili správanie, ktoré je nadmerne ústretové voči ich zmluvným partnerom.

73. Vo veci samej prináleží teda vnútroštátnemu súdu, aby preveril, či Santogal konajúca v dobrej viere prijala všetky primerané opatrenia v rámci svojej možnosti zabezpečiť sa, že dodávka nového vozidla nadobúdateľovi nepovedie k porušeniu hmotnoprávných podmienok vyžadovaných na to, aby sa táto transakcia mohla kvalifikovať ako dodávka nového dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva.

74. Táto odpoveď by mohla postačovať na účely výkladu požadovaného vnútroštátnym súdom. S cieľom poskytnúť tomuto súdu odpoveď, ktorá mu bude užitočná, aby mohol rozhodnúť v spore, ktorý prejednáva, sa domnievam, že je vhodné, aby Súdny dvor mohol vnútroštátnemu súdu uviesť určité spresnenia, pokiaľ ide o dôkazy, ktoré možno alebo nemožno vyžadovať od dodávateľa, pričom musia byť dodržané zásady práva Únie.<sup>37</sup>

75. V prvom rade na to, aby mohol predávajúci nového dopravného prostriedku využiť oslobodenie od DPH v členskom štáte dodávky, nemožno od neho vyžadovať, ako sa predsa zdá, že to vo svojej tretej prejudiciálnej otázke zamýšľa vnútroštátny súd, aby predložil nevyvrátiteľný dôkaz, že DPH bola naozaj zaplatená, pokiaľ ide o nadobudnutie tohto tovaru v členskom štáte určenia. Takáto požiadavka by porušovala určitý počet zásad, medzi ktoré patria zásady proporcionality a daňovej neutrality,

33 — Pozri bod 63 týchto návrhov. Pripomínam, že Súdny dvor v rozsudku z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 58), už uviedol, že cieľ spočívajúci v predchádzaní daňovým podvodom odôvodňuje niekedy prísne požiadavky, pokiaľ ide o povinnosti dodávateľov. O taký prípad podľa mňa ide v osobitnej situácii dodávky nových dopravných prostriedkov v rámci Spoločenstva, určených spotrebiteľovi.

34 — Pozri, pokiaľ ide o zásadu rozdelenia povinnosti zaplatiť, rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 57).

35 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 67).

36 — V predmetnom prípade pripomínam, že vozidlo pochádza z limitovanej série a bolo predané za približne 450 000 eur.

37 — Keďže žiadne ustanovenie smernice o DPH nevymenováva dôkazné prostriedky, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné poskytnúť, aby mohli využiť oslobodenie od DPH, táto otázka patrí v zásade do právomoci členských štátov [pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 42), a z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 35)].



a nemožno ju považovať za primerané opatrenie v zmysle judikatúry Súdneho dvora, ktoré by bolo možné požadovať od predávajúceho počas transakcie, a to tým viac, keď tak ako vo veci samej sa zdá, že orgány členského štátu dodávky nie sú schopné ani po vyšetrovaní na základe informácií, ku ktorým predávajúci nemohol mať prístup, jasne lokalizovať nadobúdateľa a zistiť, čo sa stalo s vozidlom.

76. To neznamená, že predávajúci by bol oslobodený od povinnosti prijať opatrenia, aby od nadobúdateľa zistil, čo sa stalo s novým dopravným prostriedkom, ktorý bol dodaný, a v dôsledku toho, čo sa stalo s platbou DPH v členskom štáte určenia. Podľa mňa však ide skôr o povinnosť týkajúcu sa prostriedku, a nie výsledku. Predávajúci je totiž závislý od spolupráce kupujúceho a od dôkazov, ktoré mu kupujúci poskytne. Preto by bolo nadmerné, aby členský štát dodávky podmienil oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva okolnosťou, aby predávajúci predložil dôkaz o tom, že kupujúci zaplatil DPH v členskom štáte určenia. Na druhej strane je potrebné, aby predávajúci preukázal, že v dobrej viere podnikol kroky, ktoré možno od neho primerane požadovať, aby sa ubezpečil u kupujúceho, že nový dopravný prostriedok, ktorý bol dodaný, bude použitý konečným a trvalým spôsobom v členskom štáte určenia.

77. Ďalej sa mi zdá vylúčené od predávajúceho všeobecne vyžadovať, aby pozorne preskúmal podmienky pridelenia evidenčného čísla novému dopravnému prostriedku v členskom štáte určenia. Aj keby bol predávajúci, tak ako vo veci samej, profesionálnym subjektom v oblasti obchodovania s vozidlami, takáto požiadavka by bola neprimeraná, pretože predpokladá, že zdaniteľné osoby na účely DPH v určitom členskom štáte ovládajú predpisy v oblasti práva alebo praxe iných členských štátov.

78. Na druhej strane nezávisle od toho, či predávajúci pozná právo členského štátu určenia, jasná a ustálená indícia, že v členskom štáte určenia došlo len k dočasnej evidencii, musí podnietiť profesionálny subjekt v oblasti obchodovania s vozidlami, ako to uvádza Komisia, na polozenie si otázky, či vozidlo, po tom, ako uplynulo obdobie dočasnej evidencie, bude alebo nebude využívané konečným a trvalým spôsobom v členskom štáte určenia, a teda bude alebo nebude podliehať zaplateniu DPH v tomto členskom štáte. Podľa mňa teda takýto profesionálny subjekt musí prijať všetky možné primerané opatrenia, aby sa u nadobúdateľa ubezpečil, že nadobúdateľ má zámer dodržať túto podmienku, pričom tento zámer treba potvrdiť objektívnymi skutočnosťami v súlade s judikatúrou.<sup>38</sup>

79. V predmetnom prípade sa podľa indícií vnútroštátneho súdu a skutočností zdôraznených Komisiou v písomných pripomienkach zdá, že keď Santogal niekoľko dní po predaji získala informáciu, podľa ktorej bolo na vozidlo v Španielsku vydané len dočasné evidenčné číslo na jeden rok, neopýtala sa nadobúdateľa na jeho zámer používať vozidlo v Španielsku po uplynutí dočasnej evidencie, ani ho nepožiadala, aby poskytol akýkoľvek užitočný dôkaz osvedčujúci jeho zámer. Navyše vnútroštátny súd neuvádza žiadny krok, ktorý by podnikla Santogal voči nadobúdateľovi počas tohto jednoročného obdobia, ktorý by mu umožnil zistiť, či vozidlo naozaj zostane v Španielsku a bude používané konečným a trvalým spôsobom v tomto členskom štáte.

80. Okrem toho, ako to takisto uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, vnútroštátny súd neposkytol žiadne informácie o obsahu dokumentácie, ktorú zaslala Santogal portugalskému daňovému a colnému orgánu niekoľko dní pred skončením platnosti dočasnej evidencie vozidla na podporu svojej žiadosti o zrušenie colného vyhlásenia a vyhlásenia o vyvezení do Španielska. Vnútroštátny súd najmä nepredložil žiadnu skutočnosť umožňujúcu zistiť, či táto dokumentácia obsahovala doklady odôvodňujúce konečné a trvalé používanie vozidla v členskom štáte určenia.

38 — Rozsudok z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 47).

81. Takáto informácia sa však zdá byť podstatnou, ako správne zdôrazňuje Komisia. Bolo by totiž v rozpore so zásadou právnej istoty, keby členský štát, ktorý najprv prijal dokumenty predložené dodávateľom ako dôkazy odôvodňujúce právo na oslobodenie od DPH, mohol neskôr vyžadovať od tohto dodávateľa, aby zaplatil DPH za dodávku, hoci sa zdá, že tento dodávateľ konal v dobrej viere tak, že prijal všetky primerané opatrenia v rámci svojich možností na to, aby transakcia, ktorú vykonal, spĺňala všetky hmotnoprávne podmienky dodávky v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 ods. 2 písm. a) smernice o DPH.

82. Za týchto podmienok prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preveril, či Santogal naozaj v dobrej viere podnikla kroky voči nadobúdateľovi, aby sa ubezpečila, že nadobúdateľ zamýšľal po skončení platnosti dočasnej evidencie nového vozidla v Španielsku pokračovať v používaní tohto vozidla v členskom štáte určenia konečným a trvalým spôsobom, pričom tento zámer musí byť podložený objektívnymi dôkazmi, medzi ktoré patria najmä doklady, ktoré predložila Santogal portugalskému daňovému a colnému orgánu na podporu svojej žiadosti o zrušenie colného vyhlásenia. Ak je to tak, právo na oslobodenie od DPH nemožno odmietnuť, aj keď Santogal neopravila včas pôvodne vystavenú faktúru a nepokúsila sa vymáhať DPH od nadobúdateľa. V prípade opačnej situácie sa domnievam, že je odôvodnené, aby tento členský štát požadoval od spoločnosti Santogal zaplataenie DPH *a posteriori*, aby sa predišlo tomu, že by transakcia unikla zdaneniu, ibaže by členský štát dodávky bol schopný vymáhať od nadobúdateľa zaplataenie DPH *a posteriori*, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

### III – Návrh

83. Na základe všetkých uvedených úvah navrhujem odpovedať na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Rozhodcovské centrum pre správne právo), Portugalsko] takto:

1. Článok 138 ods. 2 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát podmienil oslobodenie dodávky nového dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva tým, aby nadobúdateľ tohto dopravného prostriedku mal bydlisko v členskom štáte určenia transakcie.
2. Nezávisle od okolností, ktoré sa vyskytujú v konkrétnej veci, článok 138 ods. 2 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát odmietol priznanie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty predávajúcemu nového dopravného prostriedku, prepraveného do iného členského štátu majiteľom, len preto, že tomuto vozidlu bolo pridelené v tomto poslednom uvedenom členskom štáte len dočasné evidenčné číslo.
3. Článok 138 ods. 2 písm. a) smernice 2006/112 a zásady právnej istoty, proporcionality a daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby členský štát odmietol priznať predávajúcemu nového dopravného prostriedku oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, keď sa tento predávajúci nepodieľal na daňovom podvode, konal v dobrej viere a v rámci svojich možností prijal všetky primerané opatrenia, aby sa ubezpečil, že transakcia, ktorú vykonal, spĺňala všetky hmotnoprávne podmienky dodávky v rámci Spoločenstva v zmysle uvedeného článku, najmä podmienku týkajúcu sa konečnej a trvalej spotreby nového dopravného prostriedku v členskom štáte určenia.

Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby preveril, či predávajúci vo veci samej splnil požiadavky dobrej viery a náležitej starostlivosti, najmä vzhľadom na kroky, ktoré podnikol voči nadobúdateľovi, a doklady, ktoré poskytol a na základe ktorých možno preveriť, či sa ubezpečil, že nový dopravný prostriedok bude používaný konečným a trvalým spôsobom v členskom štáte určenia po skončení obdobia dočasnej evidencie v tomto členskom štáte. Za predpokladu, že by išlo o taký prípad, právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty nemožno predávajúcemu odmietnuť. V prípade opačnej situácie je odôvodnené, aby tento členský štát požadoval od predávajúceho nového dopravného

prostriedku zaplataenie dane z pridanej hodnoty *a posteriori*, aby sa predišlo tomu, že by transakcia unikla zdaneniu, ibaže by členský štát dodávky bol schopný vymáhať od nadobúdateľa zaplataenie DPH *a posteriori*.