



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ATHANASIOS RANTOS
prednesené 2. septembra 2021¹

Vec C-326/20

**SIA „MONO“
proti
Valsts ieņēmumu dienests**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2008/118/ES – Článok 12 – Spotrebné dane – Oslobodenie od harmonizovanej spotrebnej dane – Tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý je určený na použitie v rámci diplomatických alebo konzulárnych vzťahov – Podmienky – Skutočné vykonanie platby za tovar podliehajúci spotrebnej dani skutočnými príjemcami tohto tovaru – Platba bezhotovostnými platobnými prostriedkami“

I. Úvod

1. Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko) vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania položil Súdnemu dvoru dve otázky týkajúce sa výkladu článku 12 smernice 2008/118/ES² o všeobecnom systéme spotrebných daní v rámci sporu medzi spoločnosťou MONO SIA (ďalej len „žalobkyňa“) a Valsts ieņēmumu dienests (Daňová správa, Lotyšsko, ďalej len „VID“) vo veci oslobodenia tovaru zakúpeného členmi diplomatických a konzulárnych úradov a zamestnancami medzinárodných organizácií so sídlom v Lotyšsku od spotrebnej dane.

2. Cieľom týchto otázok je v podstate zistiť, či článok 12 smernice 2008/118 bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej je tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý je určený na použitie v rámci diplomatických alebo konzulárnych vzťahov, oslobodený od spotrebnej dane len pod podmienkou, ktorá nie je v práve Únie upravená, a to, aby tento tovar bol nadobudnutý prostredníctvom platby bezhotovostnými platobnými prostriedkami a aby platbu pre dodávateľa uskutočnili skutoční príjemcovia uvedeného tovaru.

¹ Jazyk prednesu: francúzština.

² Smernica Rady zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).

3. V prejednávanej veci je nastolená problematika, ktorou sa napriek jej novosti Súdny dvor nedávno zaoberal, a to konkrétne problematika obmedzenia používania hotovosti ako platobného prostriedku. Súdny dvor bol požiadaný, aby sa vyslovil k súladu režimu oslobodenia od spotrebnej dane stanoveného v lotyšskej právnej úprave a presnejšie k miere voľnej úvahy, ktorou disponujú členské štáty pri vykonávaní tohto režimu najmä vzhľadom na zásadu proporcionality.

II. Právny rámec

A. Medzinárodné právo

1. Viedenský dohovor o diplomatických stykoch

4. Článok 34 Viedenského dohovoru o diplomatických stykoch uzatvoreného 18. apríla 1961³ vo Viedni (ďalej len „VDDS“) stanovuje:

„Diplomatický zástupca je oslobodený od všetkých osobných alebo vecných, celoštátnych, oblastných alebo miestnych daní alebo dávok s výnimkou:

a) nepriamych daní, ktoré bývajú obvykle obsiahnuté v cene tovaru alebo služieb;

...“

5. Článok 36 ods. 1 VDDS stanovuje:

„V súlade so zákonmi a predpismi, ktoré môže vydať, prijímajúci štát dovoľí doviezť a poskytnúť vyňatie zo všetkých colných dávok, daní a s tým súvisiacich poplatkov, iných než poplatkov za uskladňovanie, odvoz a podobné služby:

a) pri predmetoch určených na úradnú potrebu misie;

b) pri predmetoch určených na osobnú potrebu diplomatického zástupcu alebo členov jeho rodiny tvoriacich súčasť jeho domácnosti, počítajúc do toho veci určené pre jeho zariadenie.“

2. Viedenský dohovor o konzulárnych stykoch

6. Článok 49 Viedenského dohovoru o konzulárnych stykoch uzatvoreného 24. apríla 1963⁴ vo Viedni (ďalej len „VDKS“), nazvaný „Oslobodenie od zdanenia“, v odseku 1 stanovuje:

„Konzulárni úradníci a konzulárni zamestnanci a ich rodinní príslušníci žijúci s nimi v spoločnej domácnosti sú oslobodení od všetkých daní a poplatkov, a to osobných alebo vecných, celoštátnych, oblastných alebo miestnych s výnimkou:

a) nepriamych daní, ktoré bývajú obvykle zahrnuté do ceny tovaru alebo služieb;

...“

³ Zbierka zmlúv Organizácie Spojených národov, zv. 500, s. 95.

⁴ Zbierka zmlúv Organizácie Spojených národov, zv. 596, s. 261.

7. Článok 50 VDKS, nazvaný „Oslobodenie od colných dávok a prehliadky“, v odseku 1 stanovuje:

„Prijmajúci štát bude v súlade so zákonmi a nariadeniami, ktoré prijme, povoľovať dovoz a poskytovať oslobodenie od všetkých colných dávok, daní a s tým súvisiacich poplatkov okrem poplatkov za skladovanie, prepravu a podobné služby:

- a) pri predmetoch určených [na] úradnú potrebu konzulárneho úradu;
- b) pri predmetoch určených [na] osobnú potrebu konzulárnych úradníkov a ich rodinných príslušníkov žijúcich s nimi v spoločnej domácnosti vrátane predmetov určených [na] ich začiatkové zariadenie. Predmety určené na spotrebu nesmú presiahnuť množstvo nevyhnutné na priamu spotrebu príslušných osôb.“

B. Právo Únie

1. Smernica 2008/118

8. Odôvodnenie 13 smernice 2008/118 znie:

„Pravidlá a podmienky upravujúce dodania, ktoré sú oslobodené od spotrebnej dane, by mali zostať zosúladené. V prípade dodaní oslobodených od spotrebnej dane určených organizáciám so sídlom v iných členských štátoch by sa malo používať osvedčenie o oslobodení od spotrebnej dane.“

9. Článok 1 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov, ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘:

...

- b) alkohol a alkoholické nápoje upravené smernicami 92/83/EHS^[5] a 92/84/EHS^[6];
- c) tabakové výrobky upravené smernicami 95/59/ES^[7], 92/79/EHS^[8] a 92/80/EHS^[9].“

10. Článok 12 smernice 2008/118 stanovuje:

„1. Tovar podliehajúci spotrebnej dani je oslobodený od spotrebnej dane, ak je určený na použitie:

- a) v rámci diplomatických alebo konzulárnych vzťahov;

⁵ Smernica Rady z 19. októbra 1992 o harmonizácii štruktúr spotrebných daní z alkoholu a alkoholických nápojov (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 206).

⁶ Smernica Rady z 19. októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane z alkoholu a alkoholických nápojov (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 29; Mim. vyd. 09/001, s. 213).

⁷ Smernica Rady z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu (Ú. v. ES L 291, 1995, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 283).

⁸ Smernica Rady z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z cigariet (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 8; Mim. vyd. 03/013, s. 202).

⁹ Smernica Rady z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 10; Mim. vyd. 03/013, s. 204).

- b) medzinárodnými organizáciami, ktoré sú uznané ako také orgánmi verejnej moci hostiteľského členského štátu, ako aj pre členov týchto organizácií, v rozsahu a za podmienok vymedzených medzinárodnými dohovormi o založení týchto organizácií alebo dohodami o sídle;
- c) ozbrojenými silami akéhokoľvek štátu, ktorý je zmluvnou stranou Severoatlantickej zmluvy, ale nie je členským štátom, v ktorom vznikla daňová povinnosť, na použitie týmito silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, alebo na zásobovanie ich bufetov alebo jedální;

...

2. Na oslobodenie od spotrebnej dane sa uplatňujú podmienky a obmedzenia stanovené hostiteľským členským štátom. Členské štáty môžu poskytnúť oslobodenie od spotrebnej dane prostredníctvom vrátenia spotrebnej dane.“

11. Článok 13 tejto smernice stanovuje:

„1. Bez toho, aby bol dotknutý článok 21 ods. 1, tovar podliehajúci spotrebnej dani prepravovaný v režime pozastavenia dane na účely jeho dodania príjemcovi uvedenému v článku 12 ods. 1 musí byť prepravovaný spolu s osvedčením o oslobodení od spotrebnej dane.

2. Komisia v súlade s postupom uvedeným v článku 43 ods. 2 stanovuje formu a obsah osvedčenia o oslobodení od spotrebnej dane.

...“

12. Článok 14 ods. 3 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty prijímajú potrebné opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby sa oslobodenie od spotrebnej dane ustanovené v odsekoch 1 a 2 uplatňovalo spôsobom, ktorý umožní zamedziť všetkým možnostiam daňových únikov, vyhýbaniu sa dani alebo jej zneužitiu.“

2. *Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011*

13. Článok 51 vykonávacieho nariadenia (EÚ) č. 282/2011¹⁰ stanovuje:

„1. ... potvrdenie o oslobodení od [dane z pridanej hodnoty (DPH)] a/alebo spotrebnej dane uvedené v prílohe II k tomuto nariadeniu slúži, s výhradou vysvetliviek uvedených v prílohe k danému potvrdeniu, ako potvrdenie, že na transakciu sa môže uplatniť toto oslobodenie na základe článku 151 smernice 2006/112/ES^[11].

...

2. Potvrdenie uvedené v odseku 1 opečiatkujú príslušné orgány hostiteľského členského štátu. Ak sú však tovar alebo služby určené na úradné použitie, môžu členské štáty za podmienok, ktoré

¹⁰ Vykonávacie nariadenie Rady z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1).

¹¹ Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

stanovia, oslobodiť príjemcu od povinnosti dať si potvrdenie opečiatkovať. Toto oslobodenie sa môže zrušiť v prípade zneužívania.

Členské štáty informujú Komisiu o kontaktnom mieste, ktoré je poverené určiť útvary zodpovedné za opečiatkovanie potvrdení, a o tom, v akej miere oslobodzujú od povinnosti dať si opečiatkovať potvrdenie. Komisia oznámi ostatným členským štátom príslušné informácie získané od členských štátov.

3. V prípade, že sa v členskom štáte, v ktorom sa uskutočňuje dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, uplatňuje priame oslobodenie od dane, dostane dodávateľ potvrdenie uvedené v odseku 1 tohto článku od príjemcu tovaru alebo služieb a uchová ho ako súčasť svojich záznamov. Ak sa oslobodenie od dane uskutočňuje prostredníctvom vrátenia DPH podľa článku 151 ods. 2 smernice [2006/112], potvrdenie sa pripojí k žiadosti o vrátenie dane predloženej príslušnému členskému štátu.“

14. V prílohe II k vykonávaciemu nariadeniu č. 282/2011 sa stanovujú forma a obsah potvrdenia o oslobodení od DPH a/alebo spotrebnej dane uvedeného v článku 51 tohto vykonávacieho nariadenia.

C. Lotyšské právo

15. Likums „Par akcīzes nodokli“ (zákon o spotrebnej dani) z 30. októbra 2003¹² v § 7 stanovuje:

„Spotrebnú daň zaplatí:

1. dovozca...”

16. § 20 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Ak ustanovenia odsekov 2,... 5,... tohto paragrafu nestanovujú niečo iné, je od spotrebnej dane oslobodený tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý sa dodáva:

1. diplomatickým a konzulárnym zastupiteľstvom;
2. diplomatickým a konzulárnym zástupcom diplomatických a konzulárných zastupiteľstiev, administratívneho a technického personálu a rodinným príslušníkom osôb uvedených v tomto bode, ak nie sú lotyšskými štátnymi príslušníkmi alebo osobami s trvalým pobytom v Lotyšsku. ...;
3. medzinárodným organizáciám alebo ich zastupiteľstvom, ktoré sú uznané ako také Lotyšskou republikou, v rozsahu a za podmienok vymedzených medzinárodnými dohovormi o založení týchto organizácií alebo dohodami o sídle;
4. personálu medzinárodných organizácií alebo ich zastupiteľstiev, ktoré majú diplomatický štatút na území Lotyšskej republiky, ak nie sú lotyšskými štátnymi príslušníkmi alebo osobami s trvalým pobytom v Lotyšsku;

...

¹² *Latvijas Vēstnesis*, 2003, č. 161.

6. ozbrojeným silám štátu, ktorý je zmluvnou stranou Severoatlantickej zmluvy (s výnimkou členského štátu, v ktorom vznikla daňová povinnosť), na použitie týmito silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, alebo na zásobovanie ich bufetov alebo jedální;

...

9. ...

- a) spojeneckým veliteľstvám uznaným v Lotyšskej republike;
- b) členom spojeneckého veliteľstva alebo ich rodinným príslušníkom, ak nie sú lotyšskými štátnymi príslušníkmi alebo osobami s trvalým pobytom v Lotyšsku.“

17. § 20 ods. 2 bod 2 uvedeného zákona stanovuje:

„Subjekty uvedené v odseku 1 tohto paragrafu môžu prijímať tovary podliehajúce spotrebnej dani pochádzajúce z:

...

2. daňových skladov umiestnených v Lotyšskej republike za nasledujúcich podmienok:

- a) odosielateľ tovaru podliehajúceho spotrebnej dani použije dokument stanovený v prílohe II k [vykonávaciemu] nariadeniu č. 282/2011, ktorý potvrdzuje, že tento tovar je oslobodený od uvedenej dane;
- b) odosielateľ tovaru podliehajúceho spotrebnej dani vydá potvrdenie v súlade s právnou úpravou o obehu uvedeného tovaru;
- c) platba za nadobudnutie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa uskutoční bezhotovostnými platobnými prostriedkami.“

18. § 20 ods. 5 uvedeného zákona stanovuje:

„Tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý je určený na pokrytie potrieb subjektov uvedených v odseku 1 tohto paragrafu a je dovážaný na územie Lotyšskej republiky, je na účely jeho prepustenia do voľného obehu... z krajín, ktoré nie sú členskými štátmi, alebo z územia uvedeného v § 2 ods. 3¹ tohto zákona, oslobodený od spotrebnej dane za nasledujúcich podmienok:

- 1. odosielateľ tovaru podliehajúceho spotrebnej dani použije dokument stanovený v prílohe II k [vykonávaciemu] nariadeniu č. 282/2011, ktorý potvrdzuje, že tento tovar je oslobodený od uvedenej dane;
- 2. platba za nadobudnutie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa uskutoční bezhotovostnými platobnými prostriedkami.“

III. Spor vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie na Súdnom dvore

19. Žalobkyňa deklarovala lotyšskému colnému orgánu tovar podliehajúci spotrebnej dani (alkohol a cigarety) nadobudnutý od britskej spoločnosti a od jej lotyšskej pobočky (ďalej len „predmetný tovar“) s cieľom jeho prepustenia do voľného obehu pre veľvyslanectvá a konzulárne úrady niekoľkých štátov, ako aj pre zastúpenie NATO v Lotyšsku, pričom uplatnila oslobodenie od spotrebnej dane.

20. Po tom, čo žalobkyňa nadobudla predmetný tovar od britskej spoločnosti a jej lotyšskej pobočky bez toho, aby zaň priamo zaplatila, predáva ho diplomatickým a konzulárnym misiám¹³ so sídlom v Lotyšsku, od ktorých však neprijala žiadnu platbu. Po prevzatí tohto tovaru totiž uvedené misie uskutočnili platbu za jeho nadobudnutie priamo britskej spoločnosti, na ktorú bola postúpená pohľadávka žalobkyne. V zmluve o postúpení pohľadávky je stanovená aj odmena, ktorú má táto spoločnosť zaplatiť žalobkyni za jej úlohu sprostredkovateľa pri predaji predmetného tovaru.

21. Po daňovej kontrole prijala VID rozhodnutie, ktorým žalobkyni uložila povinnosť zaplatiť spotrebnú daň za prepustenie predmetného tovaru do voľného obehu spolu s pokutou a úrokmi z omeškania. V uvedenom rozhodnutí bolo uvedené, že keďže príslušné diplomatické zastupiteľstvá neuskutočnili platbu za dodaný tovar podliehajúci spotrebnej dani bezhotovostnými platobnými prostriedkami, podmienka na uplatnenie oslobodenia od dane stanovená v § 20 ods. 5 bode 2 zákona o spotrebnej dani nie je splnená.

22. Žalobkyňa podala na Administratīvā rajona tiesa (Okresný správny súd, Lotyšsko) žalobu o neplatnosť rozhodnutia VID. Okrem iného tvrdila, že podmienka na uplatnenie oslobodenia od dane stanovená v § 20 ods. 5 bode 2 zákona o spotrebnej dani nie je rozhodujúca a navyše nie je stanovená ako podmienka na oslobodenie od spotrebnej dane v medzinárodných dohovoroch, ktorými je Lotyšská republika viazaná.

23. Administratīvā rajona tiesa (Okresný správny súd) rozsudkom z 10. júna 2019 zamietol túto žalobu v časti týkajúcej sa povinnosti zaplatiť spotrebnú daň.

24. Žalobkyňa podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko). Tento súd konštatuje, že je nesporné, že žalobkyňa deklarovala predmetný tovar v režime colné uskladňovanie, v režime pozastavenia spotrebnej dane a s cieľom jeho prepustenia do voľného obehu pre diplomatov, že použila potvrdenie uvedené v prílohe II k vykonávaciemu nariadeniu č. 282/2011, že diplomatom z niekoľkých štátov a zastúpeniu NATO v Lotyšsku vydala doklady preukazujúce dodanie tovaru a že platbu pre žalobkyňu za predmetné tovary uskutočnila britská spoločnosť na základe zmluvy o postúpení pohľadávky.

25. Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd) však uvádza, že VID sa domnieva, že oslobodenie od spotrebnej dane sa neuplatňuje, lebo § 20 ods. 5 bod 2 zákona o spotrebnej dani vyžaduje, aby sa platba za predmetný tovar uskutočnila bezhotovostnými platobnými prostriedkami.

26. Okrem toho zo stanoviska VID vyplýva, že je potrebné preukázať nielen to, že medzi stranami predmetnej transakcie sa má platba uskutočniť bezhotovostnými platobnými prostriedkami, ale aj to, že za tento tovar sa platba skutočne vykonala bezhotovostnými platobnými prostriedkami a že

¹³ Výraz „diplomatické a konzulárne misie“ použitý v týchto návrhoch zahŕňa diplomatické a konzulárne zastupiteľstvá, medzinárodné orgány a vojenské misie nachádzajúce sa v členskom štáte.

uvedenú platbu uskutočnili konkrétne osoby, ktorým bol tovar dodaný. VID sa domnieva, že keďže za predmetný tovar dodaný veľvyslanectvám a konzulárnym úradom zaplatila žalobkyni na základe zmluvy o postúpení pohľadávky britská spoločnosť, a nie veľvyslanectvá a konzulárne úrady, ktorým bol tento tovar dodaný, nemožno overiť, či tieto veľvyslanectvá a konzulárne úrady po prevzatí predmetného tovaru skutočne vykonali platbu bezhotovostnými platobnými prostriedkami.

27. Za týchto podmienok Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Má sa článok 12 ods. 1 [smernice 2008/118] vykladať v tom zmysle, že tovar podliehajúci spotrebnej dani, určený na použitie v rámci diplomatických a konzulárných vzťahov, je oslobodený od uvedenej dane pod podmienkou, že platba za tento tovar sa má uskutočniť bezhotovostnými platobnými prostriedkami, že platba sa skutočne vykonala a že platbu pre dodávateľa uskutočnili skutoční príjemcovia uvedeného tovaru?
2. Má sa článok 12 ods. 2 [smernice 2008/118] vykladať v tom zmysle, že členské štáty môžu stanoviť podmienky a obmedzenia, ktoré v rámci diplomatických a konzulárných vzťahov podmieňujú oslobodenie od spotrebnej dane v prípade tovaru podliehajúceho uvedenej dani požiadavkou, aby kupujúci tohto tovaru za tento tovar skutočne zaplatil bezhotovostnými platobnými prostriedkami?“

28. Písomné pripomienky predložili žalobkyňa, lotyšská a španielska vláda, ako aj Európska komisia.

29. Účastníci konania vo veci samej a vedľajší účastníci konania navrhujú odpovedať na prejudiciálne otázky takto:

- Žalobkyňa sa domnieva, že článok 12 ods. 1 smernice 2008/118 nemožno vykladať v tom zmysle, že tovar podliehajúci spotrebnej dani určený na použitie v rámci diplomatických alebo konzulárných vzťahov je oslobodený od spotrebnej dane pod podmienkou, že platba za tento tovar sa má uskutočniť bezhotovostnými platobnými prostriedkami, že platba sa skutočne vykonala a že platbu pre dodávateľa uskutočnili skutoční príjemcovia uvedeného tovaru. Článok 12 ods. 2 uvedenej smernice nemožno vykladať v tom zmysle, že členskému štátu umožňuje zaviesť dodatočné zbytočné a byrokratické obmedzenia na tovar oslobodený od spotrebnej dane, ktoré majú podobu obmedzenia platobných prostriedkov za tento tovar.
- Lotyšská vláda navrhuje, aby Súdny dvor odpovedal tak, že článok 12 ods. 1 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že tovar podliehajúci spotrebnej dani určený na použitie v rámci diplomatických alebo konzulárných vzťahov je oslobodený od spotrebnej dane pod podmienkou, že platba za tento tovar sa má uskutočniť bezhotovostnými platobnými prostriedkami, že platba sa skutočne vykonala a že platbu pre dodávateľa uskutočnili skutoční príjemcovia uvedeného tovaru, a že článok 12 ods. 2 uvedenej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že členské štáty môžu stanoviť podmienky a obmedzenia, ktoré v rámci diplomatických a konzulárných vzťahov podmieňujú oslobodenie od spotrebnej dane v prípade tovaru podliehajúceho uvedenej dani požiadavkou, aby kupujúci tohto tovaru za tento tovar skutočne zaplatil bezhotovostnými platobnými prostriedkami.
- Španielska vláda sa domnieva, že členské štáty môžu do značnej miery stanoviť podmienky a obmedzenia uplatňovania oslobodenia od dane stanoveného v článku 12 ods. 1 smernice

2008/118, pokiaľ predovšetkým dodržia zásady právnej istoty a proporcionality. Povinnosť zdaniteľnej osoby preukázať, že tovar alebo služby boli skutočne zaplatené, a síce bezhotovostnými platobnými prostriedkami, aby si mohla uplatniť nárok na oslobodenie od dane, je podľa španielskej vlády primeraná na zabezpečenie nezneužívajúceho uplatňovania oslobodenia od dane, lebo umožňuje potvrdiť skutočné dodanie tovaru diplomatickému alebo konzulárnemu príjemcovi. Táto požiadavka môže podľa nej zabrániť akejkoľvek forme zneužívania alebo podvodu. Španielska vláda preto navrhuje odpovedať na prejudiciálne otázky v tom zmysle, že článok 12 tejto smernice umožňuje členským štátom, aby pri stanovovaní podmienok a obmedzení uplatňovania oslobodenia od spotrebnej dane v prípade tovaru používaného v rámci diplomatických a konzulárných vzťahov podmienili uplatňovanie oslobodenia od spotrebnej dane tým, že kupujúci tohto tovaru zaň skutočne zaplatil bezhotovostnými platobnými prostriedkami.

- Komisia sa domnieva, že odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku vyplýva zo samotného výkladu článku 12 ods. 1 písm. a) smernice 2008/118, ktorý neobsahuje žiadnu zmienku o podmienkach uvedených v tejto otázke. Jedinou podmienkou stanovenou v tomto ustanovení je teda to, aby bol tovar skutočne určený na uvedené použitie, t. j. na použitie v rámci diplomatických alebo konzulárných vzťahov. Keďže Komisia zastáva názor, že určenie tohto tovaru možno preukázať inak než dôkazom o tom, že nadobúdatelia svojmu priamemu dodávateľovi zaplatili bezhotovostnými platobnými prostriedkami, navrhuje odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku tak, že článok 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že na účely priznania oslobodenia od dane, ktoré stanovuje, nevyžaduje, aby sa platba za tento tovar uskutočnila bezhotovostnými platobnými prostriedkami, aby sa platba pre dodávateľa skutočne vykonala a aby ju uskutočnili skutoční príjemcovia uvedeného tovaru.
- Podľa Komisie treba na druhú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 12 ods. 2 smernice 2008/118 bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej za okolností, o aké ide v prejednávanej veci, musí byť oslobodenie od spotrebnej dane odmietnuté z dôvodu, že nedošlo k tomu, že by nadobúdateľ skutočne zaplatil za tovar podliehajúci spotrebnej dani bezhotovostnými platobnými prostriedkami, pričom na základe iných dôkazných prostriedkov nemožno preukázať, že podmienky oslobodenia od dane stanovené v článku 12 ods. 1 tejto smernice sú splnené.

30. Tí istí účastníci konania takisto písomne odpovedali v stanovenej lehote na otázku, ktorú im položil Súdny dvor na základe článku 61 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.¹⁴

IV. Analýza

A. Úvodné poznámky

31. Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 12 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že členským štátom umožňuje, aby pri stanovení podmienok a obmedzení uplatňovania oslobodenia od spotrebnej dane na tovar používaný v rámci diplomatických a konzulárných vzťahov podmienili uplatnenie oslobodenia od tejto dane dodatočnými podmienkami, ktoré nie sú stanovené v práve Únie, konkrétne, aby skutočný príjemca tohto tovaru zaň zaplatil priamo dodávateľom, a to bezhotovostnými platobnými prostriedkami.

¹⁴ Pozri v tomto zmysle bod 83 nižšie.

32. V tejto súvislosti musím v prvom rade poznamenať, že Súdny dvor nemal doposiaľ možnosť vysloviť sa k výkladu článku 12 smernice 2008/118.

33. Treba tiež spresniť, že podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom niet pochyb o tom, že v spore vo veci samej bol predmetný tovar dodaný diplomatickým a konzulárnym misiám a že VID nezistila žiadnu nezrovnalosť okrem porušenia sporného ustanovenia lotyšského práva. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že žalobkyňa v plnom rozsahu splnila požiadavky stanovené právom Únie tak po formálnej, ako aj vecnej stránke. Vnútroštátny súd má tak pochybnosti, či v takom prípade môže vnútroštátne právo stanoviť vo vzťahu k právu Únie dodatočné podmienky a obmedzenia, ktorých porušenie by viedlo k neuplatneniu oslobodenia od spotrebnej dane.

34. Skôr než pristúpim k podrobnej analýze otázok, ktoré vznikli v prejednávanej veci, považujem za potrebné preskúmať pôsobnosť smernice 2008/118 a konkrétnejšie ustanovení týkajúcich sa oslobodenia diplomatických a konzulárných misií od spotrebnej dane.

35. Navrhujem následne analyzovať režim oslobodenia od spotrebnej dane stanovený lotyšským právom vzhľadom na zásadu proporcionality, a nakoniec jeho súlad s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa oslobodenia od DPH, čo je oblasť, v ktorej normotvorca Únie stanovil režim oslobodenia od dane totožný s režimom uplatniteľným na spotrebnú daň.

B. Pôsobnosť režimu oslobodenia od spotrebnej dane

1. O pôsobnosti smernice 2008/118

36. Na účely výkladu ustanovení práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou.¹⁵

37. Treba pripomenúť, že cieľom smernice 2008/118 je zaviesť všeobecný systém spotrebných daní z tovarov podliehajúcich spotrebnej dani v Únii, aby sa zabezpečil ich voľný pohyb, a tým aj správne fungovanie jednotného trhu Únie.¹⁶ Výnimky z tejto zásady zahŕňajú výnimku stanovenú v článku 12 danej smernice pre diplomatické a konzulárne misie.

38. Nasledujúce predbežné závery možno vyvodiť z kľúčových ustanovení smernice 2008/118 týkajúcich sa režimu oslobodenia od spotrebnej dane, ktoré sú opísané v bodoch 10 až 12 vyššie.

39. Po prvé hlavným cieľom režimu oslobodenia od spotrebnej dane stanoveného v článku 12 smernice 2008/118 je zabezpečiť, aby ho príjemcovia, ktorí patria do niektorej z kategórií určených týmto ustanovením, mohli využívať. Tovar podliehajúci spotrebnej dani je tak oslobodený od platby zodpovedajúcej spotrebnej dani, pokiaľ je určený na použitie v rámci diplomatických alebo konzulárných vzťahov. Takýto výklad je tiež v súlade s článkom 36 VDDS a článkom 50 VDKS.

¹⁵ Pozri rozsudok z 26. marca 2015, Litaksa (C-556/13, EU:C:2015:202, bod 23 a citovaná judikatúra).

¹⁶ Pozri odôvodnenia 2, 8 a 10 smernice 2008/118.

40. Po druhé, aj keď sa uznáva, že členské štáty disponujú pri vykonávaní režimu oslobodenia od spotrebnej dane mierou voľnej úvahy, tá je obmedzená z dôvodu používania potvrdenia o oslobodení od uvedenej dane, ktorého účelom je stanoviť medze režimu uplatňovania oslobodenia od dane a konkrétne zaručiť splnenie cieľa stanoveného v článku 12 smernice 2008/118 a zároveň zabezpečiť, aby predmetný tovar skutočne používali jeho príjemcovia.

41. Po tretie členské štáty môžu v rámci oprávnení, ktoré im boli zverené, prijať nevyhnutné opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby sa oslobodenie od spotrebnej dane ustanovené pre diplomatické a konzulárne misie uplatňovalo spôsobom, ktorý umožní zamedziť všetkým možnostiam daňových únikov, vyhýbaniu sa dani alebo jej zneužitiu.¹⁷ V tejto súvislosti treba pripomenúť, že predchádzanie takýmto javom je spoločným cieľom tak práva Únie, ako aj lotyšského práva.

42. Po štvrté, pokiaľ ide o vykonávanie režimu oslobodenia od spotrebnej dane, smernica 2008/118 umožňuje členským štátom poskytnúť oslobodenie od dane prostredníctvom dvoch rôznych postupov, a to jednak prostredníctvom vrátenia spotrebnej dane *ex post* a jednak prostredníctvom oslobodenia od spotrebnej dane *ex ante* vo forme pozastavenia spotrebnej dane na účely dodávky tovaru diplomatickým a konzulárnym misiám¹⁸, čo je model, ktorý si zvolilo Lotyšsko.

43. Napokon právo Únie nestanovuje okrem podmienok výslovne uvedených v smernici 2008/118 a vo vykonávacom nariadení č. 282/2011 žiadne iné harmonizované podmienky oslobodenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, určeného na použitie v rámci diplomatických a konzulárných vzťahov, od spotrebnej dane. Priznanie oslobodenia od spotrebnej dane predovšetkým nezávisí od spôsobu platby za tovar ani od priamej platby dodávateľovi zo strany nadobúdateľa.

2. Uplatňovanie režimu oslobodenia od spotrebnej dane

44. Na pochopenie fungovania režimu oslobodenia od spotrebnej dane a parametrov jeho vykonávania je najprv potrebné preskúmať obsah potvrdenia o oslobodení od dane. Následne sa vo svojej analýze zameriam na úlohu vnútroštátneho práva a jeho interakciu s právom Únie pri vykonávaní režimu oslobodenia od spotrebnej dane.

a) Potvrdenie o oslobodení od spotrebnej dane

45. Na úvod pripomínam, že potvrdenie o oslobodení od spotrebnej dane je dokument, ktorého formu a obsah stanovuje Komisia a ktorý sú členské štáty povinné dodržiavať, aby zabezpečili riadne fungovanie režimu oslobodenia od spotrebnej dane.¹⁹ Tu treba konštatovať, že normotvorca Únie chcel prostredníctvom tohto potvrdenia tento režim harmonizovať.

46. Pokiaľ ide o obsah uvedeného potvrdenia, možno ho zhrnúť takto: potvrdenie o oslobodení od dane obsahuje údaje o totožnosti a kontaktné údaje príjemcu oslobodenia od spotrebnej dane – organizácie (diplomatické alebo konzulárne zastúpenie) alebo jej zástupcu²⁰ –, podrobný

¹⁷ Pozri v tomto zmysle článok 14 ods. 3 smernice 2008/118.

¹⁸ Pozri v tomto zmysle článok 12 ods. 2 smernice 2008/118.

¹⁹ Pozri v tomto zmysle článok 13 ods. 2 smernice 2008/118 a článok 51 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

²⁰ Pozri v tomto zmysle prílohu II k vykonávaciemu nariadeniu č. 282/2011, kolónku 1 potvrdenia o oslobodení od spotrebnej dane a vysvetlivky.

opis predmetného tovaru alebo služieb, ich množstvo alebo počet, ich jednotkovú a celkovú hodnotu a použitú menu²¹, výslovné vyhlásenie príjemcu oslobodenia od spotrebnej dane, že tento tovar alebo služby sú určené na niektoré z úradných použití uvedených v článku 12 smernice 2008/118 alebo na osobnú spotrebu príslušníka diplomatickej alebo konzulárnej misie²², pečiatku s dátumom a podpisom tejto organizácie v prípade žiadosti o oslobodenie od spotrebnej dane na osobnú spotrebu²³, ako aj pečiatku s dátumom a podpisom príslušných orgánov hostiteľského členského štátu, ktorou sa potvrdzuje, že daná transakcia v plnom rozsahu alebo do určitého konkrétneho množstva vyhovuje podmienkam na oslobodenie od spotrebnej dane²⁴.

47. V prvom rade poznamenávam, že v potvrdení o oslobodení od spotrebnej dane sú presne opísané jednotlivé kroky, ktoré musia dodržať všetky subjekty zapojené do procesu oslobodenia od spotrebnej dane, a to zdaniteľná osoba, orgány hostiteľského členského štátu a organizácia, ktorá je oprávnená na oslobodenie od spotrebnej dane dotknutým členským štátom.

48. Treba teda zdôrazniť, že obsah potvrdenia o oslobodení od spotrebnej dane v zásade potvrdzuje organizácia alebo jednotlivец s nárokom na oslobodenie od dane, teda diplomatické a konzulárne misie dotknutého členského štátu (alebo ich úradníci), ako aj orgány hostiteľského členského štátu.

49. Pokiaľ ide teda o diplomatické alebo konzulárne misie, ktoré sú príjemcami oslobodenia od spotrebnej dane, v potvrdení o oslobodení od uvedenej dane sa okrem iného uvádza, že: a) tovar je určený na niektoré zo stanovených úradných použití alebo na osobnú spotrebu; b) tovar alebo služby spĺňajú podmienky a obmedzenia, ktoré sa v hostiteľskom členkom štáte vzťahujú na oslobodenia od dane, a c) údaje sú poskytované v dobrej viere. Na účely potvrdenia správnosti vyššie uvedených údajov zástupca dotknutej organizácie pripojí podpis a pečiatku alebo pečať diplomatickej alebo konzulárnej misie, ak sa oslobodenie od dane poskytlo na osobnú spotrebu člena orgánu oprávnenej organizácie.

50. Pokiaľ ide o hostiteľský členský štát, treba poznamenať, že obsah potvrdenia o oslobodení od spotrebnej dane v zásade potvrdzujú aj príslušné orgány tohto štátu. Takéto potvrdzovanie môže vykonávať jeden alebo viacero orgánov v závislosti od dotknutého členského štátu. V tejto súvislosti poznamenávam, že vo viacerých členských štátoch sú do tohto procesu zapojené dva orgány.²⁵ Ministerstvo zahraničných vecí²⁶ alebo ministerstvo obrany²⁷ tak v prvom rade potvrdzuje, že daná organizácia má z dôvodu svojho právneho postavenia nárok na oslobodenie od dane. Po tom, ako organizácia s nárokom na oslobodenie od dane získa takéto potvrdenie, predloží ho dodávateľovi a uskutoční nákup tovaru oslobodeného od dane, pričom dodávateľovi poskytne kópiu tohto potvrdenia. Následne môže druhý orgán v hostiteľskom členskom štáte, vo väčšine prípadov daňové orgány alebo colné orgány, prípadne overiť súlad transakcie s uplatniteľnými pravidlami týkajúcimi sa oslobodenia od spotrebnej dane alebo DPH.

²¹ Pozri v tomto zmysle prílohu II k vykonávaciemu nariadeniu č. 282/2011, kolónku 5 potvrdenia o oslobodení od spotrebnej dane a vysvetlivky.

²² Pozri v tomto zmysle prílohu II k vykonávaciemu nariadeniu č. 282/2011, kolónku 3 potvrdenia o oslobodení od spotrebnej dane a vysvetlivky.

²³ Pozri v tomto zmysle prílohu II k vykonávaciemu nariadeniu č. 282/2011, kolónku 4 potvrdenia o oslobodení od spotrebnej dane a vysvetlivky.

²⁴ Pozri v tomto zmysle prílohu II k vykonávaciemu nariadeniu č. 282/2011, kolónku 6 potvrdenia o oslobodení od spotrebnej dane a vysvetlivky.

²⁵ Pozri napríklad potvrdenie o oslobodení od dane používané vo Francúzsku, dostupné na adrese: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_fl_cle41f1f4.pdf.

²⁶ Vo väčšine členských štátov je touto úlohou poverené protokolárne oddelenie ministerstva zahraničných vecí.

²⁷ V prípadoch, keď sa oslobodenie od dane týka misie ozbrojených síl v hostiteľskom členskom štáte.

51. Ak sú však tovar alebo služby určené na úradné použitie, hostiteľský členský štát môže za podmienok, ktoré stanoví, oslobodiť diplomatické alebo konzulárne zastupiteľstvá od povinnosti vopred získať od príslušných orgánov tohto členského štátu povolenie na použitie potvrdenia o oslobodení od dane.²⁸ V takom prípade sa toto potvrdenie môže použiť bez toho, aby ho potvrdil hostiteľský členský štát, a bez pečiatky príslušných orgánov tohto členského štátu. Mohlo by sa napríklad predpokladať, že z dôvodu reciprocity v rámci diplomatických vzťahov jedného členského štátu s iným členským štátom by sa malo prijať rozhodnutie o uľahčení nákupu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani diplomatickým a konzulárnym misiám tým, že sa im udelí oslobodenie od predmetnej povinnosti, ktoré im však môže byť v prípade zneužívania odňaté.

52. Aj keď sa však príslušný orgán hostiteľského členského štátu v prípade oslobodenia tovaru na úradné použitie od spotrebnej dane rozhodne nepotvrdiť potvrdenie svojou pečaťou, v zásade to nezabavuje diplomatickú alebo konzulárnu misiu, ktorá má nárok na oslobodenie od dane, od povinnosti potvrdiť správnosť vložených údajov a osvedčiť obsah potvrdenia o oslobodení od dane podpisom alebo úradnou pečatou.

53. Pokiaľ ide napokon o zdaniteľný subjekt (resp. dodávateľa tovaru, na ktorý sa vzťahuje oslobodenie od spotrebnej dane), vo vysvetlivkách prílohy II k vykonávaciemu nariadeniu č. 282/2011, ktoré sa týkajú potvrdenia o oslobodení od spotrebnej dane, sa uvádza, že toto potvrdenie slúži ako podklad na oslobodenie od dane z dodania tovaru diplomatickým a konzulárnym misiám. Zdaniteľný subjekt/majiteľ skladu je navyše povinný uchovať potvrdenie ako súčasť svojich záznamov²⁹ v súlade s právnymi predpismi uplatniteľnými v jeho členskom štáte³⁰.

b) Úloha vnútroštátneho práva pri vykonávaní režimu oslobodenia od spotrebnej dane

54. Najprv treba pripomenúť, že podľa článku 12 ods. 2 smernice 2008/118 sa na oslobodenie od spotrebnej dane stanovené v odseku 1 tohto článku „uplatňujú podmienky a obmedzenia stanovené hostiteľským členským štátom“.

55. Lotyšská vláda sa domnieva, že požiadavka platby bezhotovostnými platobnými prostriedkami je popri formalite potvrdenia o oslobodení od dane odôvodnená najmä vzhľadom na mieru voľnej úvahy, ktorú členským štátom priznáva formulácia uvedeného ustanovenia, ako aj na možnosť stanoviť podmienky a obmedzenia oslobodenia od spotrebnej dane, ktoré im toto ustanovenie poskytuje.

56. S týmto názorom sa stotožňuje aj španielska vláda, ktorá sa domnieva, že ak by sa prijal výklad, podľa ktorého sa oslobodenie od spotrebnej dane automaticky uplatní v prípade dodania tovaru alebo poskytnutia služieb diplomatickému alebo konzulárnemu zastupiteľstvu, tak článok 12 ods. 2 smernice 2008/118, ktorý stanovuje, že členské štáty môžu stanoviť podmienky a obmedzenia oslobodenia od dane, by stratil svoj zmysel.

57. V prvom rade musím poznamenať, že so stanoviskom lotyšskej a španielskej vlády nesúhlasím.

²⁸ Pozri v tomto zmysle článok 51 ods. 2 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 a bod 7 vysvetliviek prílohy II k tomuto vykonávaciemu nariadeniu.

²⁹ Pozri v tomto zmysle článok 51 ods. 3 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

³⁰ Vo vysvetlivkách prílohy II k vykonávaciemu nariadeniu č. 282/2011 sa tiež uvádza, že potvrdenie o oslobodení od dane sa vyhotovuje v dvoch výtlačkoch: prvý výtlačok zostáva u zasielateľa, zatiaľ čo druhý výtlačok sprevádza pohyb výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani.

58. Po prvé sa javí ako zrejmé, že v takej oblasti harmonizovanej právom Únie, akou je všeobecný systém spotrebných daní, je miera voľnej úvahy, ktorou disponujú členské štáty, obmedzená a musí sa uplatňovať v súlade s právom Únie.

59. Po druhé, aj keď sa obmedzíme na reštriktívny výklad článku 12 ods. 2 smernice 2008/118, toto ustanovenie nemôže zbaviť členské štáty možnosti stanoviť určitý počet parametrov na uplatňovanie oslobodenia od spotrebnej dane.

60. Predovšetkým treba pripomenúť, že je na vnútroštátnom zákonodarcovi, aby si zvolil spôsob oslobodenia od dane, ktorý chce uplatňovať, teda či k nemu dôjde *ex ante* a priamo prostredníctvom pozastavenia spotrebnej dane, alebo *ex post* prostredníctvom vrátenia spotrebnej dane.

61. Okrem toho mieru voľnej úvahy, ktorou disponujú členské štáty pri vykonávaní režimu oslobodenia od spotrebnej dane, jasne ilustrujú rôzne prístupy týchto členských štátov pri stanovovaní parametrov tohto režimu. Existujú teda rozdiely, pokiaľ ide o určenie príslušných orgánov hostiteľských členských štátov, ktoré potvrdia tak oprávnenosť subjektov, ktorým sa poskytlo oslobodenie od dane, ako aj platnosť uskutočnených transakcií,³¹ ďalej požiadavky na osvedčenie obsahu potvrdenia dotknutou diplomatickou misiou³², sumu, od ktorej možno poskytnúť oslobodenie od dane³³, obdobie, počas ktorého je oslobodenie od dane platné, alebo lehotu na uplatnenie vrátenia dane³⁴, rámec na použitie dotknutého tovaru³⁵ alebo počet výťažkov potvrdenia o oslobodení od dane, ktoré sa má vydať³⁶.

62. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že výklad zameraný na hlavný cieľ režimu oslobodenia od spotrebnej dane, ktorým je zabezpečiť, aby príjemcovia uvedení v článku 12 smernice 2008/118 získali toto oslobodenie, nezabavuje členské štáty možnosti stanoviť určitý počet dôležitých parametrov na vykonávanie tohto režimu.

³¹ Pozri v tomto zmysle bod 50 vyššie.

³² Niektoré členské štáty vyžadujú, aby potvrdenie o oslobodení od dane obsahovalo podpis vedúceho misie (alebo osoby, na ktorú vedúci misie preniesol takúto právomoc), ako aj pečať diplomatického zastupiteľstva. Pozri napríklad litovský režim oslobodenia od spotrebnej dane (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

³³ Minimálna suma nákupu potrebná na vznik nároku na oslobodenie od spotrebnej dane alebo DPH sa môže medzi jednotlivými členskými štátmi líšiť podľa príslušného tovaru. Pre Fínsku republiku je napríklad stanovená na 80 eur za transakciu (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>); pre Luxemburské veľkovoľvodstvo od 120 do 240 eur za transakciu [pozri v tomto zmysle článok 2 a článok 4 ods. 1 règlement grand-ducal du 7 février 2013 concernant les franchises et exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée accordées aux missions diplomatiques et aux postes consulaires, ainsi qu'aux agents diplomatiques, aux fonctionnaires consulaires et aux agents de chancellerie (nariadenie veľkovoľvodstva zo 7. februára 2013 o úľavách a oslobodení od dane z pridanej hodnoty pre diplomatické a konzulárne misie, ako aj diplomatických zástupcov, konzulárnych úradníkov a zamestnancov kancelárií (*Mémorial A* 2013, č. 24, ďalej len „nariadenie veľkovoľvodstva“) a pre Helénsku republiku 250 eur za transakciu [pozri v tomto zmysle článok 3 písm. h) vyhlášky ministerstva POL.1268/30.12.2011, v znení vyhlášky ministerstva A 1144/25.06.2021 (FEK B' 2821/30-06-2021)].

³⁴ Pozri napríklad v maďarskom právnom poriadku článok 7 ods. 1 egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet [vyhláška ministra financií č. 11/2010 (III. 31) o výkone určitých výsad, výhod a imunit týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní], v ktorej sa uvádza, že žiadosť o vrátenie spotrebných daní sa musí podať v období od 1. januára do 30. septembra roku nasledujúceho po nadobudnutí tovaru, pre ktorý sa žiada oslobodenie od DPH alebo spotrebnej dane.

³⁵ Napríklad vo fínskom režime sa stanovuje osobitný rámec pre používanie alkoholu zakúpeného na úradné použitie diplomatickými a konzulárnymi misiami. Konzumácia alkoholu sa teda musí uskutočňovať v priestoroch týchto orgánov a môže byť bezplatne k dispozícii len konkrétnej skupine hostí veľvyslanca alebo člena diplomatickej alebo konzulárnej misie (pozri v tomto zmysle: <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>).

³⁶ Počet výťažkov sa tak môže pohybovať od troch v prípade Luxemburského veľkovoľvodstva (pozri v tomto zmysle článok 7 ods. 1 nariadenia veľkovoľvodstva) do štyroch v prípade Francúzskej republiky (pozri v tomto zmysle potvrdenie o oslobodení od dane vydané francúzskou vládou: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf).

C. Preskúmanie primeranosti režimu oslobodenia od spotrebnej dane

63. Zásada proporcionality ukladá členským štátom použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa, a v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie.³⁷

64. V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ sa ponúka výber medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné prikloniť sa k najmenej obmedzujúcemu opatreniu a spôsobené ťažkosti nesmú byť neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom.³⁸

65. V prvom rade je teda potrebné preskúmať legitímny cieľ, ktorý lotyšský zákonodarca sleduje prijatím § 20 ods. 5 bodu 2 zákona o spotrebných daniach, s cieľom preskúmať, či je odôvodnený a primeraný.

66. V druhom rade treba preskúmať, či je táto právna úprava vhodná na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa a či nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

67. Zdá sa mi dôležité pripomenúť, že režim oslobodenia od spotrebnej dane bol harmonizovaný na úrovni Únie prostredníctvom smernice 2008/118. Pokiaľ ide o presadzovanie harmonizácie, tá sa prejavuje stanovením medzí režimu oslobodenia prostredníctvom potvrdenia o oslobodení od spotrebnej dane. Práve v tomto veľmi špecifickom kontexte treba preskúmať proporcionality § 20 ods. 5 bodu 2 zákona o spotrebnej dani, aby bolo možné odpovedať na položené prejudiciálne otázky.

68. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že za predpokladu neexistencie takejto harmonizácie a z nej vyplývajúcej požiadavky jednotného režimu oslobodenia od dane by také opatrenia, akými sú opatrenia stanovené v lotyšskom práve, mohli byť odôvodnené a primerané tak z hľadiska cieľov sledovaných vnútroštátnym právom, ako aj z hľadiska väčšej miery voľnej úvahy, ktorou by disponoval členský štát.

1. Odôvodnenie obmedzenia stanoveného lotyšským právom

69. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a z písomných pripomienok lotyšskej vlády vyplýva, že podmienka uskutočnenia platby bezhotovostnými platobnými prostriedkami podporuje zámer zaručiť, že oslobodenie od dane sa bude správne poskytovať subjektom majúcim nárok na oslobodenie od spotrebnej dane a že sa bude účinnejšie predchádzať daňovým únikom.

70. Treba pripomenúť, že členské štáty majú oprávnený záujem na prijatí primeraných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov³⁹ a že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý sleduje smernica 2008/118, ako to vyplýva z článku 11 a článku 39 ods. 3 prvého pododseku tejto smernice.⁴⁰

³⁷ Pozri rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 46), a z 22. októbra 2015, Impresa Edilux a SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, bod 29 a citovaná judikatúra).

³⁸ Pozri rozsudok z 29. júna 2017, Komisia/Portugalsko (C-126/15, EU:C:2017:504, bod 64 a citovaná judikatúra).

³⁹ Pozri rozsudok z 10. júla 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 22 a citovaná judikatúra).

⁴⁰ Pozri rozsudok z 29. júna 2017, Komisia/Portugalsko (C-126/15, EU:C:2017:504, bod 59).

71. Domnievam sa preto, že na prvý pohľad sa môže zdať, že cieľ lotyšského zákonodarcu je odôvodnený v konkrétnom prípade niektorých výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, ako sú cigarety a alkohol, ktoré v prípade nezákonného dovozu predstavujú významnú časť uvádzania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani na trh.

72. Pripomínam však, že členské štáty musia pri výkone oprávnení, ktoré im poskytuje právo Únie, dodržiavať všeobecné právne zásady, ku ktorým patrí aj zásada proporcionality.⁴¹

73. Teraz je preto potrebné preskúmať tvrdenia, ktoré tieto dve vlády predložili na odôvodnenie obmedzenia stanoveného lotyšským právom.

74. Lotyšská a španielska vláda sa domnievajú, že používanie hotovostných platobných prostriedkov pri hospodárskych transakciách značne uľahčuje podvodné a zneužívajúce konanie, a že obmedzenia stanovené lotyšským právom sú preto oprávnené a primerané.

75. Podľa španielskej vlády nie sú obmedzenia tohto typu cudzie ani samotnému právu Únie, keď sú stanovené na legitímne účely, ako je predchádzanie daňovým podvodom. V tomto ohľade španielska vláda odkazuje na rozsudok *Hessischer Rundfunk*⁴² a na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Richard de la Tour vo veci *ECOTEX BULGARIA*⁴³.

76. Hoci sa uznalo, že v určitých osobitných prípadoch môžu byť obmedzenia používania hotovosti ako platobného prostriedku oprávnené, zastávam názor, že judikatúru uvedenú španielskou vládou nemožno uplatniť na prejednávajúcu vec, ktorej skutkový stav, ako aj uplatniteľný právny režim, sa značne líšia od veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 26. januára 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 a C-423/19, EU:C:2021:63).

77. Pripomínam, že v spojených veciach *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 a C-423/19) Súdny dvor zasadaajúci vo veľkej komore rozhodol, že členský štát eurozóny môže v zásade uložiť verejnej správe povinnosť akceptovať platby v hotovosti, ale že táto možnosť môže byť obmedzená takisto z dôvodu verejného záujmu, pokiaľ sú takéto obmedzenia primerané sledovanému cieľu verejného záujmu. Súdny dvor uviedol, že takéto obmedzenie môže byť odôvodnené najmä vtedy, keď hotovostná platba môže viesť k neprimeraným nákladom pre verejnú správu z dôvodu veľmi veľkého počtu daňovníkov. Súdny dvor tak dospel k záveru, že vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či je takéto obmedzenie primerané cieľu účinného výberu úhrady za rozhlasové a televízne vysielanie⁴⁴, najmä vzhľadom na skutočnosť, že alternatívne zákonné spôsoby platenia úhrady za rozhlasové a televízne vysielanie nemusia byť ľahko dostupné pre všetky osoby, ktoré ju platia⁴⁵.

78. V prvom rade musím poznamenať, že preskúmanie proporcionality uvedené v rozsudku z 26. januára 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 a C-423/19, EU:C:2021:63), sa uskutočnilo v inom kontexte, než je kontext, z ktorého sa vychádza v prejednávanej veci. Cieľom verejného záujmu sledovaným vo vyššie uvedenej veci bolo zabezpečiť, aby v dôsledku hotovostných platieb nevznikli správnomu orgánu neprimerané náklady. Takéto riziko však nevzniká vo veci samej, v ktorej cieľ sledovaný lotyšskou právnou úpravou spočíva v zabránení zneužívaniu a podvodom v oblasti platenia spotrebnej dane a oslobodenia od tejto dane.

⁴¹ Pozri rozsudok z 29. júna 2017, *Komisia/Portugalsko* (C-126/15, EU:C:2017:504, bod 62).

⁴² Pozri rozsudok z 26. januára 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 a C-423/19, EU:C:2021:63).

⁴³ Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Richard de la Tour vo veci *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁴ Pozri rozsudok z 26. januára 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 a C-423/19, EU:C:2021:63, body 72 až 76).

⁴⁵ Pozri rozsudok z 26. januára 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 a C-423/19, EU:C:2021:63, bod 77).

79. Vo veci ECOTEX BULGARIA (C-544/19) prejednávanej na Súdnom dvore má Súdny dvor rozhodnúť, do akej miery je v súlade s právom Únie vnútroštátna právna úprava, ktorá zakazuje fyzickým alebo právnickým osobám uskutočňovať v tuzemsku platby v hotovosti, ktoré dosahujú alebo prevyšujú stanovenú prahovú hodnotu, a podľa ktorej musia daňovníci na tento účel použiť iné platobné prostriedky, lebo v opačnom prípade im hrozí sankcia.

80. Bez ohľadu na to, že súhlasím s analýzou, ktorú vykonal generálny advokát Richard de la Tour vo veci ECOTEX BULGARIA⁴⁶, domnievam sa, že závery vyvedené z tejto analýzy nemožno uplatniť vo veci samej. Na jednej strane bulharská právna úprava, o ktorú ide v uvedenej veci, nepatrí na rozdiel od lotyšskej právnej úpravy do oblasti harmonizovanej právom Únie. Na druhej strane sa právny kontext a ciele bulharskej právnej úpravy značne líšia od lotyšskej právnej úpravy. Cieľom bulharskej právnej úpravy je totiž bojovať proti daňovým únikom obmedzením situácií, v ktorých vysoké sumy v hotovosti nie sú zaevidované v účtovných dokladoch, v dôsledku čoho nie sú zdanené ani z nich nie sú platené povinné odvody.⁴⁷ Bulharský zákonodarca tak vyžaduje použitie platobných prostriedkov zaručujúcich sledovateľnosť finančných operácií, v prípade ktorých neexistujú iné dôkazné alebo kontrolné prostriedky. V konaní vo veci samej pritom právo Únie stanovuje osobitný mechanizmus vykonávania režimu oslobodenia od spotrebnej dane prostredníctvom potvrdenia o oslobodení od dane, ktoré môže predstavovať dôkazný prostriedok potvrdzujúci v zásade nielen uskutočnenie obchodnej transakcie, ale aj jej sledovateľnosť, aby sa zamedzilo akémukoľvek zneužitiu a podvodu.

2. Spôsobilosť dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy dosiahnuť ciele, ktoré sleduje, a jej nevyhnutnosť

81. Pripomínam, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je vnútroštátna právna úprava spôsobilá zaručiť dosiahnutie uvedeného cieľa len vtedy, ak skutočne zodpovedá úsiliu dosiahnuť tento cieľ koherentne a systematicky.⁴⁸

82. Vzniká teda otázka, či a do akej miery spĺňa samotné potvrdenie o oslobodení tak ciele lotyšského práva, ako aj cieľ stanovený v článku 12 smernice 2008/118, čiže oslobodenie dotknutých subjektov od dane, a zároveň zabezpečuje, aby nedochádzalo k podvodom a zneužívaniu. Najprv musím poznamenať, že ak by mala byť odpoveď na túto otázku kladná, domnievam sa, že hrozí, že akákoľvek vnútroštátna právna úprava, ktorá ukladá dodatočné podmienky a formality na zabezpečenie prevzatia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani príslušným príjemcom, môže byť neodôvodnená a neprimeraná. Ak však toto potvrdenie neumožňuje zaručiť legitímne a nezneužívajúce uplatňovanie režimu oslobodenia od spotrebnej dane, a predovšetkým neumožňuje zabezpečiť prevzatie predmetného tovaru skutočným príjemcom, môžu byť dodatočné opatrenia, ako sú opatrenia stanovené v lotyšskom práve, odôvodnené a primerané.

83. Poznamenávam, že otázka zameraná konkrétne na túto problematiku bola položená všetkým účastníkom konania.⁴⁹

⁴⁶ Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Richard de la Tour vo veci ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁷ Pozri bod 83 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Richard de la Tour vo veci ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁸ Pozri rozsudky z 25. apríla 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, bod 66 a citovaná judikatúra), a z 19. decembra 2018, Stanley International Betting a Stanleybet Malta (C-375/17, EU:C:2018:1026, bod 52 a citovaná judikatúra).

⁴⁹ Súdny dvor vyzval účastníkov konania, aby odpovedali na otázku, či a do akej miery môže požiadavka platby bezhotovostnými platobnými prostriedkami zabezpečiť, aby boli správnomu orgánu poskytnuté dodatočné informácie popri informáciách obsiahnutých v potvrdení uvedenom v prílohe II k vykonávaciemu nariadeniu č. 282/2011, ktoré sú potrebné na overenie dodržania podmienok oslobodenia od spotrebnej dane.

84. Žalobkyňa a Komisia vo svojich odpovediach na položenú otázku tvrdia, že potvrdenie o oslobodení od spotrebnej dane obsahuje všetky potrebné údaje na zabezpečenie toho, aby kupujúci predmetného tovaru boli skutočne osobami uvedenými v článku 12 smernice 2008/118.

85. Naproti tomu treba uviesť, že lotyšská a španielska vláda vo svojich odpovediach nevysvetlili, ako by požiadavka uskutočnenia platby bezhotovostnými platobnými prostriedkami mohla zabezpečiť poskytnutie dodatočných údajov, ktoré by daňové orgány nemali k dispozícii na základe potvrdenia o oslobodení od dane. Uvedené vlády sa domnievajú, že platba uskutočnená bezhotovostnými platobnými prostriedkami by umožnila daňovej správe iným spôsobom preukázať, že dodávateľ uskutočnil transakciu v prospech konkrétneho príjemcu, ktorý je spravidla platiteľom. Osoba vykonávajúca platbu by tak bola jasne identifikovaná (na základe jej mena, čísla účtu alebo čísla bankovej karty) a bolo by potvrdené, že táto osoba je príjemcom tovaru a že zaplatila priamo tomuto dodávateľovi.

86. Treba však konštatovať, že tieto informácie sú už uvedené v potvrdení o oslobodení od spotrebnej dane a dajú sa jasne a jednoznačne identifikovať.⁵⁰ V tomto potvrdení sú uvedené údaje o totožnosti kupujúceho a celkovej cene tovaru, ako aj množstvo nakúpeného tovaru, druh a individuálna cena každého tovaru, ktoré nemožno určiť len na základe dokladu o zaplatení. V dôsledku toho rovnako ako Komisia zastávam názor, že informácie preukazujúce platbu by v prejednávanej veci mohli prípadne slúžiť na overenie správnosti informácií obsiahnutých v uvedenom potvrdení prostredníctvom porovnania oboch zdrojov informácií, avšak neposkytujú žiadny dodatočný prvok.

87. Domnievam sa, že už len z hľadiska svojho obsahu môže potvrdenie o oslobodení od spotrebnej dane *prima facie* umožniť kontrolu dodržania podmienok oslobodenia od dane stanovených v článku 12 smernice 2008/118 a cieľov sledovaných touto smernicou.

88. Následne musím preto preskúmať, či v rámci vykonávania režimu oslobodenia od spotrebnej dane môžu byť dodatočné opatrenia prijaté lotyšským zákonodarcom odôvodnené pri zohľadnení miery voľnej úvahy priznanej členským štátom.

89. Podľa lotyšskej vlády sú tieto dodatočné opatrenia odôvodnené najmä spôsobom oslobodenia od dane, ktorú si zvolil lotyšský zákonodarcia. Uvedená vláda uvádza, že na rozdiel od prípadu vrátenia spotrebnej dane, ktoré daňovej správe umožňuje uistiť sa, že táto daň bola v prípade uplatnenia oslobodenia vrátená diplomatickým a konzulárnym misiám, pri uvedenom spôsobe oslobodenia zrejme nemajú daňové orgány rovnakú možnosť overenia.

90. Domnievam sa, že odpoveď poskytnutá lotyšskou vládou si zasluhuje nasledujúce poznámky.

91. Po prvé je zřejmé, že lotyšská vláda uznáva nielen možnosť členských štátov zvoliť si rôzne režimy oslobodenia od dane, ale tiež skutočnosť, že ak by si Lotyšsko zvolilo model vrátenia spotrebnej dane, v zásade by mu to umožnilo zabezpečiť riadne fungovanie režimu oslobodenia od dane bez toho, aby muselo prijať dodatočné opatrenia. Domnievam sa však, že toto uznanie je na prvý pohľad dôležitým náznakom toho, že lotyšská právna úprava môže byť neodôvodnená.

92. Ďalej poznamenávam, že v súlade s článkom 51 ods. 3 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, aj keď sa oslobodenie od dane uskutočňuje prostredníctvom vrátenia dane, uskutočňuje sa na základe toho istého potvrdenia o oslobodení od dane, ktoré je pripojené k žiadosti o vrátenie

⁵⁰ Pozri v tomto zmysle opis potvrdenia o oslobodení od dane v bode 46 vyššie.

dane predloženej dotknutému členskému štátu, a to bez ďalších formalít.⁵¹ Z hľadiska oslobodenia od dane sa teda zdá, že ak by sa oslobodenie od dane uskutočňovalo v režime pozastavenia alebo vrátenia spotrebnej dane, forma a obsah potvrdenia o oslobodení od uvedenej dane by zostali nezmenené pri zachovaní rovnakej dôkaznej hodnoty.

93. Hoci je zrejmé, že v prípade vrátenia spotrebnej dane má hostiteľský členský štát väčšiu mieru kontroly, keďže vrátenie dane v zásade predpokladá overenie totožnosti príjemcu finančných prostriedkov ešte pred jeho uskutočnením, lotyšská vláda vo svojej odpovedi na písomné otázky nepredložila nijaký dôkaz o tom, že v prípade pozastavenia spotrebnej dane by potvrdenie o oslobodení od dane neumožňovalo vykonať potrebnú kontrolu, aby sa zabezpečilo riadne fungovanie režimu oslobodenia od dane a zaručila sa neexistencia podvodov a zneužívania, čo by odôvodňovalo dodatočné opatrenia, ako sú opatrenia zavedené lotyšským zákonodarcom.

94. Po druhé tvrdenia, ktoré uviedla lotyšská vláda na odôvodnenie dodatočných opatrení, sú založené na článku 72 Ministru kabineta noteikumi Nr 908 „Kārtība, kādā piemēro pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm un pakalpojumiem, kas sniegti diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām, starptautiskajām organizācijām, Eiropas Savienības institūcijām un Ziemeļatlantijas līguma organizācijai (NATO), un kārtība, kādā atmaksā akcīzes nodokli par Latvijas Republikā iegādātajām akcīzes precēm un piemēro akcīzes nodokļa atbrīvojumu [výnos Rady ministrų č. 908, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá uplatňovania nulovej sadzby dane z pridanej hodnoty na dodanie tovaru a poskytovanie služieb diplomatickým a konzulárnym misiám, medzinárodným organizáciám, inštitúciám Európskej únie a Organizácii Severoatlantickej zmluvy (NATO), ako aj podrobné pravidlá týkajúce sa vrátenia spotrebnej dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani nadobudnutého v Lotyšskej republike a uplatňovania oslobodenia od spotrebnej dane]⁵², ktorý oprávňuje diplomatické a konzulárne misie používať potvrdenie o oslobodení od dane bez predchádzajúceho súhlasu lotyšských daňových orgánov na obdobie nepresahujúce 36 mesiacov.⁵³

95. Lotyšská vláda však nevysvetľuje, ako by táto možnosť, ktorú poskytuje vnútroštátne právo, mohla konkrétne ohroziť uplatňovanie režimu oslobodenia od dane napríklad zvýšením rizika podvodu alebo zneužitia. Uvedená vláda takisto nevysvetľuje, prečo samotné potvrdenie o oslobodení v tomto prípade údajne nepostačuje na splnenie podmienok stanovených lotyšským právom. V tejto súvislosti zdôrazňujem, že ako bolo vysvetlené v bode 52 vyššie, skutočnosť, že členský štát oslobodzuje príjemcu od povinnosti dať si potvrdenie opečiatkovať svojím príslušným orgánom, nezbavuje diplomatickú alebo konzulárnu misiu, na ktorú sa vzťahuje oslobodenie od tejto povinnosti, vyplniť uvedené potvrdenie a potvrdiť jeho obsah.

96. Treba tiež konštatovať, že ak sa lotyšská vláda domnieva, že by takéto oslobodenie od schválenia mohlo ohroziť riadne fungovanie režimu oslobodenia, môže táto vláda kedykoľvek rozhodnúť o zrušení tohto opatrenia v súlade s článkom 51 ods. 2 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, ktorý stanovuje možnosť zrušiť toto oslobodenie v prípade zneužívania.

97. Po tretie a na záver poznamenávam, že lotyšská vláda odôvodňuje prijaté opatrenia potrebou zabezpečiť účinnejšiu kontrolu zo strany colných orgánov. V tomto ohľade sa uvádza, že vzhľadom na to, že vo vzťahu k diplomatickým a konzulárnym misiám nemožno prijať kontrolné opatrenia,

⁵¹ Vzhľadom na mieru voľnej úvahy, ktorou disponujú členské štáty pri uplatňovaní režimu oslobodenia od spotrebnej dane, môžu niektoré z nich vyžadovať, aby pri podávaní žiadosti o vrátenie dane boli k potvrdeniu o oslobodení od dane pripojené faktúry alebo iné doklady potvrdzujúce nákup predmetného tovaru.

⁵² *Latvijas Vēstnesis*, 2012, č. 203.

⁵³ Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť relevantnosť tvrdenia lotyšskej vlády, založeného na tomto výnose.

môže sa takáto kontrola vykonávať len u obchodníkov podliehajúcich spotrebnej dani alebo zodpovedných za uplatňovanie oslobodenia od spotrebnej dane, najmä ak sa oslobodenie od spotrebnej dane poskytlo bez predchádzajúceho schválenia.

98. Pripomínam však, že tak právo Únie, ako aj lotyšské právo stanovujú, že potvrdenia o oslobodení od dane musia byť vyhotovené v dvoch výtlačkoch, pričom jeden z nich si zasielateľ musí uchovať ako súčasť svojich záznamov. Takýto postup by mal lotyšským orgánom umožňovať zabezpečenie účinnej kontroly, pokiaľ by dané potvrdenie o oslobodení od dane obsahovalo úradné potvrdenie o nákupe tovaru a jeho skutočnom použití príslušnými diplomatickými a konzulárnymi misiami.

99. Takisto uvádzam, že lotyšská vláda má v súlade s právom Únie k dispozícii viaceré prostriedky, ktoré jej umožňujú upraviť svoj režim oslobodenia od spotrebnej dane, a to vrátane režimu uvedeného v bode 96 vyššie, a ktoré spočívajú v odňatí výhod udelených diplomatickým a konzulárnym misiám v prípade, že má táto vláda podozrenie na akéhokoľvek riziko zneužitia alebo podvodu. V tejto súvislosti však pripomínam, že lotyšské daňové orgány ani vnútroštátny súd netvrdili, že zo strany žalobkyne došlo k zneužitiu či podvodu. Ako uvádza vnútroštátny súd, VID nespochybňuje ani skutočné dodanie predmetného tovaru veľvyslanectvám a konzulárnym úradom, ani dodržanie ďalších podmienok stanovených v smernici 2008/118 a zákone o spotrebnej dani.

D. Uplatňovanie režimu oslobodenia od spotrebnej dane v súlade so systémom oslobodenia od DPH

100. Nakoniec treba zdôrazniť, že rovnaké potvrdenie o oslobodení od dane sa používa aj v rámci režimu oslobodenia od DPH stanoveného v článku 151 ods. 2 smernice 2006/112.

101. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v oblasti DPH však vnútroštátne opatrenie, ktoré v podstate podriaďuje právo na oslobodenie od dane rešpektovaním formálnych požiadaviek bez zohľadnenia vecných požiadaviek, a najmä bez skúmania, či boli tieto požiadavky splnené, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane.⁵⁴

102. Rovnako ako Komisia poznamenávam, že Súdny dvor uplatnil túto judikatúru aj v prípade spotrebnej dane pri oslobodení energetických výrobkov od dane.⁵⁵ Podľa Súdneho dvora formálne požiadavky môžu brániť priznaniu oslobodenia od dane len vtedy, ak porušenie týchto formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že základné vecné požiadavky boli splnené.⁵⁶

103. Okrem toho uvádzam, že podľa už ustálenej judikatúry Súdneho dvora v oblasti DPH si konštatovanie existencie zneužívajúceho konania vyžaduje splnenie dvoch podmienok, a to jednak, aby predmetné transakcie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice 2006/112 a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorou sa prebrala uvedená smernica, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a jednak, aby zo všetkých objektívnych skutočností vyplývalo, že hlavným cieľom predmetných transakcií je získať túto daňovú výhodu.⁵⁷

⁵⁴ Pozri rozsudok z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

⁵⁵ Pozri rozsudok z 2. júna 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, bod 62).

⁵⁶ Pozri rozsudok z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31).

⁵⁷ Pozri rozsudok z 10. júla 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35 a citovaná judikatúra).

Ak sa toto odôvodnenie týkajúce sa spotrebnej dane uplatní na spor vo veci samej, na základe opisu skutkového stavu uvedeného v návrhu na začatie prejudiciálneho konania z toho vyplýva, že skutočnými príjemcami dotknutého tovaru boli skutočne diplomatické a konzulárne misie a že v dôsledku toho zdaniteľný subjekt/majiteľ skladu zrejme nezískal žiadnu výhodu z týchto transakcií.

104. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že táto už ustálená judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa oslobodenia od DPH sa musí analogicky uplatniť vo veci samej, aby sa zabezpečilo jednotné uplatňovanie práva Únie a potrebný účinok smernice 2008/118.

105. Za týchto podmienok a s výhradou overení, ktoré musí vykonať vnútroštátny súd, aby sa uistil, že potvrdenie o oslobodení od dane použité vo veci samej obsahuje tak potrebné informácie na umožnenie účinnej kontroly lotyšskými orgánmi, ako aj potvrdenie obsahu potvrdenia o oslobodení od dane dotknutými diplomatickými alebo konzulárnymi misiami, sa domnievam, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie predchádzania zneužívaniu alebo podvodom v oblasti spotrebných daní.

V. Návrh

106. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko), takto:

1. Článok 12 ods. 1 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS sa má vykladať v tom zmysle, že na účely oslobodenia od dane stanoveného v tomto ustanovení nevyžaduje, aby sa platba za tovar podliehajúci spotrebnej dani, určený na použitie v rámci diplomatických alebo konzulárnych vzťahov, uskutočnila bezhotovostnými platobnými prostriedkami, aby sa platba skutočne vykonala a aby platbu pre dodávateľa uskutočnili skutoční príjemcovia uvedeného tovaru, pokiaľ dôkaz o zamýšľanom použití tohto tovaru v rámci diplomatických alebo konzulárnych vzťahov možno preukázať najmä potvrdením o oslobodení od dane.
2. Článok 12 ods. 2 smernice 2008/118 bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa oslobodenie od spotrebnej dane musí zamietnuť z dôvodu, že kupujúci v skutočnosti nezaplatil za tovar podliehajúci spotrebnej dani bezhotovostnými platobnými prostriedkami, okrem situácie, ak by bolo možné najmä na základe potvrdenia o oslobodení od dane preukázať, že podmienky oslobodenia od dane stanovené v článku 12 ods. 1 tejto smernice sú splnené.