

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

14. ?ervna 2017 (*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Da? z p?ídané hodnoty (DPH) – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 138 odst. 2 písm. a) – Podmínky osvobození dodání nového dopravního prost?edku uvnit? Spole?enství od dan? – Bydlišt? kupujícího v ?lenském stát? ur?ení – P?echodná registrace v ?lenském stát? ur?ení – Nebezpe?í da?ových únik? – Dobrá víra prodávajícího – Povinnost ?ádné pé?e prodávajícího“

Ve v?ci C?26/16,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [da?ový arbitrážní tribunál (centrum správní arbitráže), Portugalsko] ze dne 30. listopadu 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 18. ledna 2016, v ?ízení

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DV?R (devátý senát),

ve složení E. Juhász, p?edseda senátu, C. Vajda a K. Jürimäe (zpravodajka), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za spole?nost Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda B. Botelho Antunesem a M. J. Mendonçou, advogados,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, R. Campos Lairesem a M. Figueiredem, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi A. Caeirosem a L. Lozano Palacios, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 1. února 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?. 138 odst. 2 písm. a) sm?rnice

Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (dále jen „Santogal“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (finanční a celní úřad, Portugalsko) ve věci odmítnutí tohoto úřadu osvobodit od daní z přidané hodnoty (DPH) určitě plnění z titulu dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství.

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle bodu 11 odvodňující směrnice o DPH:

„Nabytí určitých hodnot uvnitř Společenství osobami osvobozenými od daní nebo právními osobami nepovinnými k dani a určité prodeje na dálku nebo dodání nových dopravních prostředků uvnitř Společenství jednotlivcem nebo subjektem osvobozeným od uplatnění daní nebo nepovinným k dani by měla být po dobu tohoto přechodného období rovněž zdařována v členském státě určení za použití sazeb a podmínek jím stanovených, pokud by tato plnění při neexistenci zvláštních ustanovení mohla vyvolat významná narušení hospodářské soutěže mezi členskými státy.“

4 Článek 2 uvedené směrnice stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

b) pořízení zboží za úplaty uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:

[...]

ii) v případě nových dopravních prostředků, osobou povinnou k dani nebo právníkou osobou nepovinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daní podle čl. 3 odst. 1, nebo jakoukoli jinou osobou nepovinnou k dani;

[...]“

5 Článek 3 uvedené směrnice stanoví:

„1. Odchylně od čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) nejsou předmětem DPH tato plnění:

[...]

b) pořízení zboží uvnitř Společenství jiné než pořízení podle písmene a) a článku 4 a jiné než pořízení nových dopravních prostředků nebo výrobků podléhajících spotřební dani, uskutečněné osobou povinnou k dani pro účely jejího zemědělského, lesnického nebo rybářského podniku, na který se vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze dodání zboží nebo poskytnutí služeb, u nichž daň není odpočitatelná, anebo právníkou osobou nepovinnou k dani.

[...]“

6 Článek 20 prvního pododstavce též směrnice stanoví:

„Pořízením zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořízovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořízovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

7 Článek 131 směrnice o DPH obsažený v hlavě IX, v nované osvobození od daně, kapitole 1, nadepsané „Obecné ustanovení“, stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy [unijního práva], a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatnění těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

8 Kapitola 4 hlavy IX uvedené směrnice se týká „Osvobození od daně vztahující se na plnění uvnitř Společenství“. Ohledně osvobození od daně dodání zboží článek 138 uvedené směrnice stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořízovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečně pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

2. Kromě dodání podle odstavce 1 osvobodí členské státy od daně tato plnění:

a) dodání nových dopravních prostředků, jež byly pořízovateli odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř [Unie], prodávajícím nebo pořízovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečně pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, nebo pro jakoukoli jinou osobu nepovinnou k dani;

[...]

Portugalské právo

9 Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (systém DPH pro plnění uvnitř Společenství, dále jen „RITI“) provádí do portugalského práva pravidla týkající se plnění uvnitř Společenství stanovená ve směrnici o DPH.

10 Podle čl. 14 písm. b) RITI, ve spojení s čl. 1 písm. e) RITI jsou od DPH osvobozena dodání za úplatu nových dopravních prostředků uskutečně kteroukoli osobou, pokud byly uvedené prostředky odeslány nebo přepraveny prodávajícím, pořízovatelem nebo na jejich účet z tuzemska a určeny pořízovateli usazenému nebo s bydlištěm v jiném členském státu.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

11 Společnost Santogal je obchodní společnost, která v Portugalsku prodává motorová vozidla.

12 Společnost Santogal prodala na základě faktury ze dne 26. ledna 2010 za částku 447 665 eur nové vozidlo, které předtím pořídila od společnosti Mercedes-Benz Portugalsko a jehož přejetí na portugalské území bylo potvrzeno celním prohlášením ze dne 25. května 2009.

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

14 S ohledem na tyto doklady měla společnost Santogal za to, že prodej vozidla je osvobozen od DPH podle čl. 14 písm. b) RITI. V důsledku toho nedošlo v Portugalsku k úhradě DPH.

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

16 Poté, co vozidlo prošlo technickou kontrolou ve Španělsku, zaslal pořizovatel společnosti Santogal na její žádost dva dokumenty za účelem doplnění prodejní dokumentace, tedy jednak osvědčení o technické kontrole vydané dne 11. února 2010 a jednak osvědčení o registraci ve Španělsku vydané dne 18. února 2010. Posledně uvedené osvědčení, na kterém byla uvedena adresa pořizovatele, která neodpovídala ani adrese jím uvedené v okamžiku prodeje, ani adrese uvedené na dokladu ze dne 2. května 2008, se týkalo přechodné registrace „pro turistické účely“ a bylo platné do 17. února 2011. Podle informací poskytnutých předkládajícím soudem je podle španělského práva přidělení turistické poznávací značky přechodnou registrací, jejíž obvyklá doba používání je šest měsíců v období dvanácti měsíců a může být úřady prodloužena. Může být přidělena pouze nerezidentům, kteří ve Španělsku obvykle pobývají.

17 Po předání informací společností Santogal v únoru 2011 podala společnost Mercedes-Benz Portugal dne 3. března 2011 dodatečné celní prohlášení, jímž usilovala o zrušení uvedeného celního prohlášení z důvodu odeslání vozidla. Celní prohlášení ze dne 25. května 2009 bylo příslušnými portugalskými orgány zrušeno.

18 Dopisem ze dne 24. října 2013, předaným Direção de Finanças de Lisboa (finanční ředitelství v Lisabonu, Portugalsko), doporučil Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (ředitelství pro potírání celních podvodů, Portugalsko) nařídít úhradu DPH splatné z důvodu prodeje vozidla. Tento úřad zejména uvedl, že pořizovatel měl bydliště v Portugalsku a že tam byl zaregistrován jako jednatel společnosti. Kromě toho španělské orgány v odpovědi na žádost o informace upřesnily, že pořizovatel nebyl v roce 2010 ve Španělsku považován za rezidenta a nikdy tam nepodal daňové přiznání.

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

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

21 Společnost Santogal podala k předkládajícímu soudu návrh na zrušení těchto dodatečných

vým?r? spolu s žalobou na náhradu škody a p?íslušenství. P?ed uvedeným soudem zejména uplat?ovala argument o rozporu výkladu ?l. 1 písm. e) a ?l. 14 písm. b) RITI, zvoleným finan?ním a celním ú?adem, s ?l. 138 odst. 2 sm?rnice o DPH, který má p?ímý ú?inek. Rovn?ž tvrdila, že jí nelze vytýkat p?ípadný únik na DPH, kterého se dopustil po?izovatel.

22 V žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce vyslovil p?edkládající soud nejprve pochybnosti ohledn? místa bydlišt? po?izovatele v okamžiku prodeje vozidla dot?eného ve v?ci v p?vodním ?ízení. Konkrétn? tento soud uvádí, že jeho obvyklé bydlišt? se nenacházelo ve Špan?lsku. Nebylo však ani prokázáno, že by v okamžiku uvedeného prodeje m?l bydlišt? v Portugalsku. Mimoto spis, který mu byl p?edložen, neobsahoval žádné informace ani o zaplacení DPH související s vozidlem ve Špan?lsku, ani o osudu vozidla po p?id?lení turistické poznávací zna?ky. Nebylo také prokázáno, že režim registrace pro turistické ú?ely zanikl n?kterým ze zp?sob? stanovených špan?lským právem.

23 Dále p?edkládající soud poznamenává, že nebylo prokázáno, že by spole?nost Santogal s po?izovatelem spolupracovala za ú?elem vyhnoutí se zaplacení DPH z prodeje vozidla. Má naopak za to, že z jemu p?edložených d?kaz? vyplývá, že spole?nost Santogal na spln?ní podmínek osvobození od DPH dbala. Poznamenal, že celní zástupci ani celní ú?ady nem?li pochybnosti ohledn? dostate?nosti dokument? pro zrušení celního prohlášení ze dne 25. kv?tna 2009 a že dopis ?editelství pro potírání celních podvod? ze dne 24. ?íjna 2013 byl založen na dopl?ujících informacích, ke kterým spole?nost Santogal nem?la p?ístup.

24 Kone?n? má p?edkládající soud za to, že judikatura Soudního dvora, p?edevším rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742), neodpovídá jasn? na otázky položené ve sporu, kterým se zabývá.

25 Za t?chto okolností se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [da?ový arbitrážní tribunál (centrum správní arbitráže), Portugalsko] rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Brání ?l. 138 odst. 2 písm. [a)] sm?rnice o DPH tomu, aby pro ú?ely p?iznání osvobození od DPH v p?ípad?, že je za úplatu uskute?n?no dodání nových dopravních prost?edk?, jež p?epraví po?izovatel z tuzemska do jiného ?lenského státu, [taková ustanovení vnitrostátního práva, jako jsou ustanovení] ?l. 1 písm. e) a ?l. 14 písm. b) RITI požadovala, aby byl po?izovatel usazen v ?lenském stát? ur?ení nebo v n?m m?l bydlišt??

2) Brání ?l. 138 odst. 2 písm. [a)] sm?rnice o DPH tomu, aby v ?lenském stát?, v n?mž je zahájena p?eprava, bylo zamítnuto osvobození od dan? v situaci, kdy byl po?ízený dopravní prost?edek p?epraven do Špan?lska, kde získal turistickou poznávací zna?ku do?asné povahy, která podléhá [špan?lskému] [...] režimu zdan?ní [...]?

3) Brání ?l. 138 odst. 2 písm. [a)] sm?rnice o DPH tomu, aby byla vym??ena DPH prodávajícímu nového dopravního prost?edku v situaci, kdy nebylo prokázáno to, zda režim turistické poznávací zna?ky zanikl n?kterým ze zp?sob? [stanovených špan?lským právem], ani to, zda v d?sledku zániku tohoto režimu byla ?i bude odvedena DPH?

4) Brání ?l. 138 odst. 2 písm. [a)] sm?rnice o DPH a zásada právní jistoty, zásada proporcionality a zásada ochrany [legitimního] o?ekávání tomu, aby byla vym??ena DPH prodávajícímu nového dopravního prost?edku odeslaného do jiného ?lenského státu v situaci, kdy:

– po?izovatel p?ed odesláním oznámil prodávajícímu, že je rezidentem ?lenského státu ur?ení, a p?edložil mu dokument prokazující, že mu bylo ve zmín?ném ?lenském stát? p?id?leno identifika?ní ?íslo cizince, p?i?emž v tomto dokumentu je uvedeno jiné místo bydlišt? ve

zmíněném státě, než jaké uvedl poskytovatel;

- poskytovatel následně předložil prodávajícímu dokumenty prokazující, že řízený dopravní prostředek byl v řeckém státě určení podroben technické kontrole a že mu byla ve zmíněném státě přidělena turistická poznávací značka;
- nebylo prokázáno, že prodávající spolupracoval s poskytovatelem s cílem vyhnout se odvedení DPH;
- celní orgány neměly námitek proti zrušení celního prohlášení vozidla, jež bylo provedeno na základě dokumentů, jež měl k dispozici prodávající“

K pravním otázkám

K přípustnosti

26 Portugalská vláda tvrdí, že právní otázky jsou nepřijatelné ze tří důvodů.

27 Zprvu uvedená vláda tvrdí, že právní otázky formulované v předkládacím rozhodnutí se týkají čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, který není relevantní v rámci sporu v řízení. Skutečnost, že jeden z členů předkládajícího soudu zaslal portugalské vládě dopis, v němž uváděl, že relevantním ustanovením je čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, přičemž opis tohoto dopisu byl přiložen k předkládacímu rozhodnutí, nemůže s ohledem na procesní pravidla vnitrostátního práva a na to, že ostatním řeckým státům je zaručena možnost předložit vyjádření, zhojit řízení pochybení.

28 Je třeba připomenout, že okolnost, že vnitrostátní soud formálně vypracoval žádost o rozhodnutí o právní otázce s odkazem na určitá ustanovení unijního práva, nebrání Soudnímu dvoru, aby předkládajícímu soudu poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být užitečné pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, bez ohledu na to, zda je tento soud v otázce zmínil. V tomto ohledu přísluší Soudnímu dvoru, aby ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména z odvodnění předkládacího rozhodnutí, vylíčil ty prvky unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu řízení třeba vyložit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. června 2016, *New Valmar*, C-15/15, EU:C:2016:464, bod 29, jakož i ze dne 29. září 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, bod 43 a citovaná judikatura).

29 V projednávané věci, jak uvedl generální advokát v bodech 21 až 23 stanoviska, z odvodnění předkládacího rozhodnutí jednoznačně plyne, že otázky vnitrostátního soudu se týkají výkladu, který je třeba dát čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, bez ohledu na okolnost, že uvedený soud v předkládacím rozhodnutí nesprávně odkázal na čl. 138 odst. 2 písm. b) uvedeně směrnice. Navíc uvedený soud toto pochybení opravil dopisem připojeným k rozhodnutí.

30 Z druhé je portugalská vláda toho názoru, že popis skutkového rámce sporu v řízení je nekonzistentní, protiřečí si a je nejasný.

31 Podle ustálené judikatury Soudního dvora se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřislouží Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí ze strany Soudního dvora rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou

odpovědi na otázky, které jsou mu položeny. (rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 31 a citovaná judikatura).

32 V projednávané věci je třeba konstatovat, že popis skutkového rámce poskytnutý předkládajícím soudem je dostačující na to, aby Soudní dvůr mohl užitečně odpovědět na položené otázky.

33 Zatím portugalská vláda tvrdí, že podobné otázky jsou hypotetické, nebo předkládající soud již uvedl, i když nesprávně, že dodatečný výměr DPH, o němž se jedná ve věci v povodním řízení, nebyl dostatečně odvodněn, a že tedy musí být zrušen nezávisle na odpovědi Soudního dvora na uvedené otázky.

34 Jak generální advokát uvedl v bodě 26 stanoviska, nic v předkládacím rozhodnutí neumožňuje s jistotou tvrdit, že uvedený dodatečný výměr bude zrušen nezávisle na odpovědi na podobné otázky. V každém případě není pochyb o tom, že čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH má spojení s předmetem sporu v povodním řízení, který se týká slučitelnosti odmítnutí osvobodit od DPH plnění týkající se nového dopravního prostředku s uvedeným ustanovením.

35 Podobné otázky jsou tedy přípustné.

K první otázce

36 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní právní úprava podřizovala osvobození dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství podmínce, že pořizovatel tohoto prostředku je usazen nebo má bydliště ve členském státě určení uvedeného dopravního prostředku.

37 Úvodem je třeba uvést, že tato otázka patří do rámce přechodné úpravy DPH vztahující se na obchod uvnitř Společenství, zavedené směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z prodané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1). Tento systém spočívá na zavedení nového zdanitelného plnění, a sice pořízení zboží uvnitř Společenství, což umožňuje poukázat daňový příjem členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží (rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 22 a citovaná judikatura).

38 Mechanismus spočívající jednak v osvobození dodání základajícího odeslání nebo přepravu uvnitř Společenství od daně členskými státy odeslání, doplněným nárokem na odpočet nebo vrácení DPH splatné nebo odvedené na vstupu v tomto členském státě, a jednak ve zdanění členskými státy ukončení přepravy, pořízení uvnitř Společenství, měl tímto zajistit jasné vymezení daňové svrchovanosti členských států (rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 23 a citovaná judikatura).

39 Co se týče zejména pravidel týkajících se zdanění pořízení nových dopravních prostředků, z bodu 11 odvodněná směrnice o DPH vyplývá, že tato pravidla usilují, mimo rozdělení daňové pravomoci, o zabránění narušením hospodářské soutěže mezi členskými státy, která by mohla vyplývat z použití různých sazeb (rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 24).

40 Článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH je třeba vyložit s ohledem na tento kontext a na uvedené cíle.

41 Podle uvedeného ustanovení mají členské státy povinnost osvobodit dodání nových dopravních prostředků, která splňují podmínky, které jsou v něm uvedeny (viz obdobný rozsudek ze dne 9. října 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 46) taxativně (viz obdobný rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 59).

42 Podle uvedeného ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání nových dopravních prostředků, jež byly pořizovateli odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř Unie, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro osobu povinnou k dani nebo právníkou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1 směrnice o DPH, nebo pro jakoukoli jinou osobu nepovinnou k dani.

43 Jak tedy uvedl generální advokát v bodech 38 a 39 stanoviska, osvobození dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a prodejce prokáže, že uvedený dopravní prostředek byl odeslán nebo přepraven do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy uvedený dopravní prostředek fyzicky opustil území členského státu dodání (viz obdobný rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 27, jako i ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31 a citovaná judikatura).

44 Naopak s ohledem na znění čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH osvobození dodání nového dopravního prostředku uvnitř Společenství nijak nepodléhá podmínce, že je pořizovatel usazen nebo má bydliště v členském státě určení.

45 Uložit takovou podmínku by mimoto bylo v rozporu se strukturou tohoto ustanovení, jakož i s kontextem a účely přechodné úpravy DPH vztahující se na obchod uvnitř Společenství, jak je připomenuta v bodech 37 až 39 tohoto rozsudku. Pokud by totiž nezávisle na splnění hmotněprávních podmínek osvobození odmítl osvobození dodání uvnitř Společenství pouze proto, že pořizovatel nového dopravního prostředku není usazen nebo nemá bydliště ve státě určení, byl by členský stát dodání veden ke zdanění plnění, které – jsou-li splněny uvedené podmínky – musí být zdaněno v členském státě určení jako pořízení zboží uvnitř Společenství. V rozporu se zásadou daňové neutrality by to vedlo ke dvojímu zdanění.

46 Tento výklad je podpořen rovněž judikaturou Soudního dvora týkající se kvalifikace plnění týkajícího se nového dopravního prostředku jako pořízení zboží uvnitř Společenství.

47 S ohledem na zvláštní povahu takového plnění totiž Soudní dvůr rozhodl, že pro účely kvalifikace jako „pořízení uvnitř Společenství“ je třeba provést celkové posouzení všech objektivních skutečností, které jsou relevantní pro určení, zda nabyté zboží skutečně opustilo území členského státu dodání, a v případě kladné odpovědi, ve kterém členském státě dojde k jeho koncovému použití. Jistý význam v tomto ohledu mohou mít, kromě přepravy zboží, zejména místo registrace a obvyklého použití zboží, bydliště pořizovatele, jakož i existence či neexistence vazeb pořizovatele k členskému státu dodání či k jinému členskému státu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, body 41 až 45 a 50).

48 Z uvedené judikatury plyne, že aťkoli bydliště pořizovatele nového dopravního prostředku představuje skutečnost relevantní pro účely celkového posouzení k určení místa koncového použití dopravního prostředku, nemůže samo o sobě podmiňovat kvalifikaci dodání jako „dodání uvnitř Společenství“ a jeho osvobození za podmínek stanovených v čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH.

49 Navíc podmínka týkající se sídla či bydliště poskytovatele v členském státě určení nenachází oporu ve článku 131 směrnice o DPH.

50 Ačkoli je pravda, že členské státy v souladu s uvedeným ustanovením stanoví podmínky pro osvobození dodání uvnitř Společenství s cílem zajistit správné a jednoduché uplatnění těchto osvobození a zamezit veškerým daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, nic to nemění na tom, že při výkonu svých pravomocí musí členské státy respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Unie, mezi něž patří zejména zásada právní jistoty a zásada proporcionality, jakož i daňová neutralita (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, body 35 a 37).

51 Přítom odmítnutí osvobození podle čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH pouze z důvodu, že poskytovatel není rezidentem členského státu určení, je v rozporu s rozdělením daňových pravomocí a může ohrozit zásadu daňové neutrality. Mimoto jak plyne z bodu 45 tohoto rozsudku, takové odmítnutí může vést k riziku dvojího zdanění.

52 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH brání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy podřizovaly osvobození dodání uvnitř Společenství nového dopravního prostředku podmínce, že poskytovatel uvedeného dopravního prostředku je usazen nebo má bydliště v členském státě určení uvedeného dopravního prostředku.

Ke druhé otázce

53 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda má být čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že osvobození dodání nového dopravního prostředku může být v členském státě dodání odmítnuto, pokud byl tento dopravní prostředek registrován v členském státě určení pouze přechodně.

54 Jak plyne z odpovědi na první otázku, členské státy musí osvobodit nové dopravní prostředky, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky taxativně uvedené v čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH a připomenuté v bodech 42 a 43 tohoto rozsudku.

55 Registrace nového dopravního prostředku v členském státě určení není mezi danými podmínkami uvedena.

56 Osvobození v členském státě dodání tudíž nemůže být odmítnuto pouze z důvodu, že poznávací značka přidělená v členském státě určení je – stejná jako turistická poznávací značka dotčená ve věci v původním řízení – přechodnou registrací na období dvanácti měsíců.

57 Pokud Komise a portugalská vláda argumentují skutečností, že vydání takové poznávací značky v členském státě určení neumožňuje určit členský stát konečného užívání dotčeného dopravního prostředku, je třeba dodat, že – jak uvedl generální advokát v bodě 55 stanoviska – vydání takové poznávací značky automaticky neznamená, že místo konečného použití uvedeného vozidla se nebude nacházet na území tohoto členského státu určení. Jak plyne ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, taková poznávací značka může totiž být přidělena na relativně dlouhou dobu, v projednávané věci na dvanáct měsíců, která může být prodloužena, nebo následována řádnou registrací.

58 Z důvodů obdobných důvodům uvedeným v bodě 51 tohoto rozsudku nemůže být závěr uvedený v jeho bodě 56 zpochybněn skutečností, že podle článku 131 směrnice o DPH členské státy stanoví podmínky s cílem zajistit správné a jednoduché uplatnění těchto osvobození a

zamezit veškerým daňovým únikem, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

59 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození dodání nového dopravního prostředku nemůže být v členském státě dodání odmítnuto pouze z toho důvodu, že uvedený dopravní prostředek byl ve členském státě určení registrován pouze přechodně.

Ke třetí otázce

60 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH brání tomu, aby prodávající nového dopravního prostředku přepraveného pořízovatelem do jiného členského státu a přechodně registrovaného v uvedeném státě, byl později povinen odvést DPH, když není prokázáno, že režim přechodné registrace skončil a že DPH byla nebo bude odvedena ve členském státě určení.

61 V tomto ohledu je třeba především uvést, jak plyne z bodu 50 tohoto rozsudku, že členské státy musí při stanovení podmínek pro osvobození dodání uvnitř Společenství podle článku 131 směrnice o DPH respektovat zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality, jakož i daňovou neutralitu.

62 Dále Soudní dvůr rozhodl, že prodávajícímu přísluší prokázat, že jsou splněny podmínky stanovené pro uplatnění osvobození dodání uvnitř Společenství, včetně podmínek stanovených členskými státy s cílem zajistit správné a jednoduché uplatnění těchto osvobození a zamezit veškerým daňovým únikem, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 43 a citovaná judikatura).

63 Konečně plnění uvnitř Společenství týkající se nových dopravních prostředků mají zvláštní povahu spočívající zejména v tom, že DPH z nich musí být zaplacena i fyzickou osobou, která není plátcem DPH, na kterou se nevztahují povinnosti týkající se daňového přiznání a účtnictví, takže následná kontrola se vzhledem k ní nejeví být možnou, a že jako konečný spotřebitel si jednotlivec nemůže nárokovat právo na odpočet DPH ani v případě dalšího prodeje pořízeného vozidla a má z tohoto důvodu větší zájem na vyhnutí se zaplacení této daně než hospodářské subjekty (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, body 42 a 43).

64 Z toho plyne, jak bylo připomenuto v bodě 47 tohoto rozsudku, že ke kvalifikaci plnění týkajícího se nového dopravního prostředku jako „pořízení uvnitř Společenství“ je nezbytné provést celkové posouzení všech objektivních skutečností relevantních pro určení, zda nabyté zboží skutečně opustilo území členského státu dodání, a v případě kladné odpovědi, ve kterém členském státě nastane jeho konečné použití.

65 V případě, že prodávající předložil důkazy prokazující, že pořizovatel přepravil či odeslal nový dopravní prostředek do jiného členského státu, registroval jej, a to i přechodně, a uvedl jej do provozu, nemůže být prodávající povinen předložit důkaz o konečné a definitivní povaze používání uvedeného dopravního prostředku v členském státě určení ani důkaz o ukončení režimu turistické registrace, a to případně po zaplacení DPH v poslední uvedeném členském státě.

66 Za takových okolností totiž d?kaz o skute?ném pohybu uvedeného dopravního prost?edku do místa jeho kone?ného užívání, který m?že prodávající p?edložit da?ovým orgán?m, v zásad? závisí na informacích, které k tomu ú?elu obdrží od po?izovatele (viz obdobn? rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding, C?430/09, EU:C:2010:786, bod 37).

67 Podle judikatury Soudního dvora nelze prodávajícímu uložit, aby poskytl d?kazy týkající se zdan?ní dot?eného po?ízení zboží uvnit? Spole?enství pro ú?ely osvobození odpovídajícího dodání (rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, bod 55). Pod?ízení osvobození p?edchozím ur?ením ?lenského státu kone?ného použití nového dopravního prost?edku by p?itom vedlo práv? k uložení takových povinností prodávajícímu. Mohlo by zatížit prodávajícího d?kazním b?emenem o p?id?lení kone?né poznávací zna?ky, k n?muž m?že p?ípadn? dojít po zaplacení DPH po?izovatelem.

68 Za t?chto podmínek by povinnost, jako je povinnost uvedená v bod? 65 tohoto rozsudku, nevedla ke správnému a jednoduchému uplat?ování osvobození.

69 S ohledem na p?edchozí úvahy je t?eba na t?etí otázku odpov?d?t tak, že ?l. 138 odst. 2 písm. a) sm?rnice o DPH brání tomu, aby prodávající nového dopravního prost?edku p?epraveného po?izovatelem do jiného ?lenského státu a p?echodn? registrovaného v uvedeném stát?, byl pozd?ji povinen odvést DPH, když není prokázáno, že režim p?echodné registrace skon?il a že DPH byla nebo bude odvedena ve ?lenském stát? ur?ení.

Ke ?tvrté otázce

70 Podstatou ?tvrté otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 138 odst. 2 písm. a) sm?rnice o DPH, jakož i zásada právní jistoty, zásada proporcionality a zásada ochrany legitimního o?ekávání brání tomu, aby prodávající nového dopravního prost?edku p?epraveného po?izovatelem do jiného ?lenského státu a p?echodn? registrovaného v uvedeném stát?, byl pozd?ji povinen odvést DPH, když se po?izovatel mohl s ohledem na okolnosti prodeje dopustit da?ového podvodu, aniž byla prokázána ú?ast prodávajícího na uvedeném podvodu.

71 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že není v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré ví?e a p?ijal všechna opat?ení, která po n?m mohou být rozumn? požadována k zajišt?ní toho, aby pln?ní, které uskute??uje, nevedlo k jeho ú?asti na da?ovém podvodu (rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, bod 48 a citovaná judikatura). V p?ípad?, že doty?ná osoba povinná k dani v?d?la nebo m?la v?d?t, že pln?ní, které uskute?nila, bylo sou?ástí da?ového podvodu, jehož se dopustil po?izovatel, a že nep?ijala veškerá opat?ení, která po ní mohla být rozumn? požadována k zabrán?ní tomuto da?ovému podvodu, musel by být odmítnut její nárok na osvobození od DPH (rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, bod 54).

72 P?edkládajícímu soudu p?ísluší, aby provedl celkové posouzení všech skute?ností a skutkových okolností p?vodní v?ci a rozhodl, zda spole?nost Santogal jednala v dobré ví?e a p?ijala veškerá opat?ení, která lze po ní rozumn? požadovat k zajišt?ní toho, aby pln?ní, které uskute?nila, nevedlo k její ú?asti na da?ovém podvodu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, bod 53). Soudní dv?r mu nicmén? m?že poskytnout veškeré poznatky k výkladu unijního práva, které pro n?j mohou být užite?né.

73 Je tedy t?eba uvést, že pokud pln?ní spo?ívá v dodání nového dopravního prost?edku uvnit? Spole?enství, nem?že se prodávající spoléhat pouze na úmysl vyjád?ený po?izovatelem p?epravit zboží ke kone?nému užívání do jiného ?lenského státu. Naopak, a jak uvedl generální advokát v bod? 63 stanoviska, se prodávající musí ujistit, že úmysl vyjád?ený po?izovatelem je

podložen objektivními skutečnostmi (viz obdobný rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 47).

74 S ohledem na skutečnosti uvedené pořizovatelem při prodeji je třeba uvést, že prodávající mohl rozumně mít za to, že uvedený pořizovatel má bydliště ve Španělsku a že učinil nezbytné kroky k tomu, aby tam používal vozidlo dotčené ve věci v povodním řízení, i když ve zvláštním režimu. Soud musí nicméně ověřit, zda společnost Santogal prokázala požadovanou péči, aby se ujistila, že skutečné plnění nepovede k její účasti na daňovém podvodu. V této souvislosti je třeba dodat, že společnost Santogal musí prokázat vyšší míru pečlivosti s ohledem na hodnotu dotčeného vozidla a na to, že v kontextu povodního řízení nového dopravního prostředku si jednotlivec nemůže nárokovat právo na odpočet DPH ani v případě dalšího prodeje povodního vozidla a má z tohoto důvodu větší zájem na vyhnutí se zaplacení této daně než hospodářské subjekty (rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 43). Mimoto při posouzení, které přísluší předkládajícímu soudu, je třeba zejména ověřit, zda s ohledem na informace, které měla nebo mohla mít k dispozici, společnost Santogal mohla vědět, že předchodná registrace byla určena pouze pro nerezidenty a že pořizovatel uvedl více adres ve Španělsku, což mohlo vyvolat pochybnosti ohledně jeho skutečného bydliště.

75 Kromě jednání prodávajícího je rovněž třeba zohlednit jednání portugalských orgánů. Pokud společnost Santogal předložila dokumenty pro účely osvobození dotčeného plnění a byly uvedené dokumenty zkontrolovány a přijaty příslušným orgánem, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu je třeba připomenout, že zásada právní jistoty brání tomu, aby členský stát, který nejdříve přijal dokumenty předložené prodávajícím jako odvodní nároku na osvobození, později uložil prodávajícímu povinnost odvést DPH z uvedeného dodání z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořizovatel a o kterém prodávající nemohl vědět (viz obdobný rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 50).

76 V rozsahu, v němž předkládající soud odkazuje na zásadu ochrany legitimního očekávání, je třeba uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora právo dovolávat se této zásady svádí každému jednotlivci, u kterého vyvolal správní orgán podložené naděje na základě konkrétních ujištění, která mu poskytl (rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 44 a citovaná judikatura). Nicméně osoba povinná k dani se nemůže dovolávat legitimního očekávání pro zachování situace, v níž došlo k podvodu (viz obdobný rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-77/02, EU:C:2004:263, bod 77).

77 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na tvrdou otázku odpovědět tak, že čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, jakož i zásada právní jistoty, zásada proporcionality a zásada ochrany legitimního očekávání brání tomu, aby prodávající nového dopravního prostředku přepraveného pořizovatelem do jiného členského státu a předchodně registrovaného v uvedeném státě byl později povinen odvést DPH, když se pořizovatel dopustil daňového podvodu, pokud není s ohledem na objektivní skutečnosti prokázáno, že uvedený prodejce věděl nebo měl vědět, že plnění bylo součástí podvodu, kterého se dopustil pořizovatel, a že neprijal všechna opatření, která od něj lze rozumně požadovat, aby se uvedeného podvodu neúčastnil. Přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda jde o takový případ, a to na základě celkového posouzení všech informací a skutkových okolností věci v povodním řízení.

K nákladům řízení

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

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

- 1) Článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty brání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy podřizovaly osvobození dodání uvnitř Společenství nového dopravního prostředku podmínce, že pořizovatel uvedeného dopravního prostředku je usazen nebo má bydliště v členském státě určení uvedeného dopravního prostředku.
- 2) Článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození dodání nového dopravního prostředku nemůže být v členském státě dodání odmítnuto pouze z toho důvodu, že uvedený dopravní prostředek byl v členském státě určení registrován pouze přechodně.
- 3) Článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112 brání tomu, aby prodávající nového dopravního prostředku přepraveného pořizovatelem do jiného členského státu a přechodně registrovaného v uvedeném státě, byl později povinen odvést DPH, když není prokázáno, že režim přechodné registrace skončil a že DPH byla nebo bude odvedena v členském státě určení.
- 4) Článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112, jakož i zásada právní jistoty, zásada proporcionality a zásada ochrany legitimního očekávání brání tomu, aby prodávající nového dopravního prostředku přepraveného pořizovatelem do jiného členského státu a přechodně registrovaného v uvedeném státě byl později povinen odvést DPH, když se pořizovatel dopustil daňového podvodu, pokud není s ohledem na objektivní skutečnosti prokázáno, že uvedený prodejce věděl nebo měl vědět, že plnění bylo součástí podvodu, kterého se dopustil pořizovatel, a že nepřijal všechna opatření, která od něj lze rozumně požadovat, aby se uvedeného podvodu neúčastnil. Přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda jde o takový případ, a to na základě celkového posouzení všech informací a skutkových okolností věci v povodním řízení.

Podpisy

* Jednací jazyk: portugalsština.