

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

18. prosince 2014(*)

„řízení o předběžné otázce – DPH – Šestá směrnice – Přejícný režim obchodu mezi členskými státy – Zboží odeslané nebo přepravované v rámci Společenství – Daňový podvod spáchaný v členském státě doručení – Zohlednění daňového podvodu v členském státě odeslání – Odmítnutí nároku na odpout daně, osvobození od daně nebo vrácení daně – Neexistence vnitrostátních právních předpisů“

Ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 22. února a 8. března 2013, došlými Soudnímu dvoru ve dnech 18. března a 2. dubna 2013, v řízeních

Staatssecretaris van Financiën,

proti

Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (C-131/13),

a

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13),

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, S. Rodin (zpravodaj), A. Borg Barthet, E. Levits a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. června 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof A. de Ruiterem,
- za Turbu.com BV a Turbu.com Mobile Phone's BV J. Vetterem, advocaat,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman, C. Schillemans a B. Koopman, jako zmocněnkyní,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s F. Urbani Nerim, avvocato

dello Stato,

– za vládu Spojeného království L. Christiem a S. Brighthouse, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Moserem, QC, a G. Peretzem, barrister,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a A. Cordewenerem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. září 2014,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 17 odst. 2 a 3, jakož i čl. 28b části A odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úč. vst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů mezi Staatssecretaris van Financiën (dále jen „Staatssecretaris“) a společností Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (dále jen „Italmoda“) a mezi společnostmi Turbu.com BV (dále jen „Turbu.com“) a Turbu.com Mobile Phone's BV (dále jen „TMP“) a Staatssecretaris ve věci odmítnutí přiznat tímto společností nároky na osvobození, odpouštění nebo vrácení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z důvodu účasti na podvodu na DPH.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 17 odst. 2 písm. a) a d) a čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z článku 28f bod 1 této směrnice, stanoví:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpouštět od daní, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani [která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani];

[...]

d) [DPH] splatnou podle čl. 28a odst. 1 písm. a).

3. Členské státy mohou přiznat [rovněž přiznají] každé osobě povinné k dani nárok na odpouštění nebo vrácení [DPH] uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity za účelem:

[...]

b) plnění, která jsou osvobozena od daní podle čl. 28c části A [...]

4 Článek 28a šesté směrnice stanoví:

„1. Předmětem [DPH] je rovněž

a) pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození od daně podle článku 24, ani se na ni nevztahuje úprava stanovená v čl. 8 odst. 1 písm. a) druhé větě nebo v čl. 28b části B odst. 1.

[...]

3. „Pořízením zboží uvnitř Společenství“ se rozumí získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořízovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořízovatelem nebo jejich jménem [nebo na jejich účet] do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno.

[...]“

5 Článek 28b část A této směrnice, nadepsaný „Místo pořízení zboží uvnitř Společenství“, uvádí:

„1. Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořízovateli.

2. Aniž je dotčen odstavec 1, považuje se nicméně za místo pořízení zboží uvnitř Společenství uvedeného v čl. 28a odst. 1 písm. a) území členského státu, který vydal identifikační číslo pro [DPH], pod nímž si pořízovatel zboží pořídil, neprokáže-li pořízovatel, že toto pořízení bylo předmětem daně podle odstavce 1.

Je-li však toto pořízení předmětem daně podle odstavce 1 v členském státě určení zásilky při přepravě zboží poté, co bylo zdaněno podle prvního pododstavce, základ daně se přiměřeně sníží v členském státě, který vydal identifikační číslo pro [DPH], pod nímž si pořízovatel zboží pořídil.

Pro účely použití prvního pododstavce se pořízení zboží uvnitř Společenství považuje za předmět daně podle odstavce 1, jestliže byly splněny tyto podmínky:

- pořízovatel prokázal, že toto pořízení uvnitř Společenství uskutečnil pro potřeby následného dodání v členském státě, které je uvedeno [v členském státě uvedeném] v odstavci 1, pro které byl příjemce označen za daňového dlužníka podle čl. 28c části E bodu 3,
- pořízovatel splnil povinnost podat prohlášení podle čl. 22 odst. 6 písm. b) posledního pododstavce.“

6 Článek 28c část A uvedené směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování níže uvedených osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu, osvobodí členské státy od daně:

a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepravováno prodávajícím nebo jeho jménem [na jeho účet], popřípadě pořízovatelem nebo jeho jménem [na jeho účet], z tuzemska [mimo území], jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a

uskutečňené pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.

[...]"

Nizozemské právo

7 Výše uvedená ustanovení šesté směrnice byla do nizozemského práva provedena zákonem o dani z obrátu (wet op de omzetbelasting) ze dne 28. června 1968 (Staatsblad 1968, č. 329), zejména články 9, 15, 17b a 30 uvedeného zákona, ve znění použitelném na spory v povodních řízeních.

8 Podle předkládajícího soudu nizozemské právní předpisy nestanoví, že nároky na odpot, osvobození nebo vrácení DPH jsou odmítnuty v případě, že je prokázáno, že se osoba povinná k dani podílela na dačovém podvodu, o kterém věděla nebo měla vědět.

Spory v povodních řízeních a předběžné otázky

Věc C-131/13

9 Italmoda, společnost založená podle nizozemského práva, vykonává činnost v oblasti obchodu s obuví. V době rozhodné z hlediska skutkového stavu v povodním řízení, tj. v letech 1999 a 2000, uskutečnila dotyčná společnost též plnění související s požitkovým vybavením. Toto vybavení, které společnost Italmoda pořídila v Nizozemsku a Německu, bylo prodáno a dodáno zákazníkům v Itálii, kteří byli osobami povinnými k DPH. Zboží pocházející z Německa pořídila společnost Italmoda pod svým nizozemským identifikačním číslem pro DPH, takže se jednalo o pořízení podléhající DPH v členském státě, který vydal identifikační číslo pro DPH ve smyslu čl. 28b části A odst. 2 šesté směrnice, avšak toto zboží bylo převezeno z Německa do Itálie.

10 Pokud jde o zboží pořízené v Nizozemsku, učinila společnost Italmoda všechna nezbytná prohlášení a ve svých priznáních k DPH odpotla da zaplacenou na vstupu. Pokud jde naproti tomu o zboží pocházející z Německa, společnost Italmoda nepřiznala ani dodání tohoto zboží uvnitř Společenství v uvedeném členském státě, ani pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství v Nizozemsku, přestože toto plnění bylo v Německu osvobozeno od daně. Dotyční kupující žádné z těchto pořízení zboží uvnitř Společenství v Itálii nepřiznali a DPH nebyla odvedena. Italské daové orgány odmítly uvedeným kupujícím priznat nárok na odpot daně a splatnou da vybraly.

11 Nizozemské daové orgány měly za to, že se společnost Italmoda vědomě podílela na daovém podvodu určeném k vyhnutí se platbě DPH v Itálii, a proto odmítly priznat této společnosti nárok na osvobození od daně z důvodu dodání zboží uvnitř Společenství s místem dodání v tomto členském státě, nárok na odpot daně zaplacené na vstupu, jakož i nárok na vrácení daně zaplacené za zboží pocházející z Německa, a proto vydaly věci společnosti Italmoda tři dodatečné daové výměry.

12 Rechtbank te Haarlem (soud v Haarlemu) žalobě společnosti Italmoda podané proti uvedeným dodatečným výměrám v prvním stupni vyhověl a požádal daové orgány o vydání nového rozhodnutí v předmětném sporu.

13 Na základě odvolání podaného proti uvedenému rozsudku k Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud v Amsterdamu) tento soud rozsudkem ze dne 12. května 2011 zrušil rozsudek

Rechtbank te Haarlem, jakož i sporné dodatečné výměry, přičemž rozhodl, že v projednávané věci nebylo důvodné odchýlit se od běžného režimu výběru DPH a odmítnout přiznat osvobození od DPH nebo nárok na odpot DPH. Gerechtshof te Amsterdam vzal v tomto ohledu v úvahu zejména skutečnost, že k dačovému podvodu nedošlo v Nizozemsku, nýbrž v Itálii a že společnost Italmoda v první zmíněném členském státě splnila všechny zákonné formální podmínky ohledně uplatnění osvobození od daně.

14 Staatssecretaris van Financiën podal proti uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud). Tento soud poukazuje zejména na to, že během rozhodné doby nebylo uplatnění osvobození od daně nebo nároku na odpot daně v nizozemském právu podmíneno tím, že se osoba povinná k dani v domě nepodílela na podvodu na DPH nebo na dačovém úniku. Vystává tedy otázka, zda v domě spoluúčast na takovém dačovém podvodu brání přiznání nároku na vrácení DPH, navzdory neexistenci jakéhokoli ustanovení v tomto smyslu ve vnitrostátním právu.

15 Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jsou vnitrostátní správní orgány a soudy na základě unijního práva povinny odepřít nárok na osvobození od DPH v případě dodání zboží uvnitř Společenství nebo nárok na odpot DPH při pořízení zboží, které bylo po tomto pořízení odesláno do jiného členského státu, nebo na vrácení DPH, které vyplývá z čl. 28b části A odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice, pokud je na základě objektivních údajů zřejmé, že došlo k podvodu na DPH ve vztahu k dotyčnému zboží a osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět o tom, že se na tomto dačovém podvodu podílela, za předpokladu, že vnitrostátní právo za takovýchto okolností nestanoví možnost odepřít nárok na osvobození od daně, odpot daně nebo vrácení daně?

2) Je v případě kladné odpovědi na první otázku třeba odepřít zmíněný nárok na osvobození od daně, odpot daně nebo vrácení daně i tehdy, pokud k podvodu na DPH došlo v jiném členském státě (než v členském státě, ze kterého bylo zboží odesláno) a osoba povinná k dani, aťkoli v členském státě, ze kterého bylo zboží odesláno, splnila všechny (formální) podmínky, kterými vnitrostátní právní předpisy podmiňují osvobození od daně, odpot daně nebo vrácení daně, a dačovými orgány tohoto členského státu vždy poskytla všechny potřebné údaje o zboží, odeslání a odběratelích v členském státě doručení zboží, o tomto podvodu na DPH věděla nebo vědět měla?

3) Co je třeba v případě záporné odpovědi na první otázku rozumět pod pojmem „[je] předemtem daně“, obsaženým v čl. 28b části A odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice: prokázání DPH, která je v členském státě doručení dlužná z pořízení zboží uvnitř Společenství v zákonem předepsaném dačovém přiznání k DPH, nebo – při neexistenci takového přiznání – také přijetí opatření ze strany dačových orgánů členského státu doručení k nápravě nedostatku tohoto přiznání? Je pro podání odpovědi na tuto otázku relevantní, zda je dotyčné plnění součástí řetězce plnění, jejichž cílem je podvod na DPH ve státě doručení, a zda osoba povinná k dani o tomto podvodném úmyslu věděla nebo vědět měla?“

Věc C-163/13

16 Turbu.com, společnost založená podle nizozemského práva, provozuje velkoobchod s výpočetní a telekomunikační technikou, včetně softwaru.

17 V období od srpna do prosince 2001 uskutečnila společnost Turbu.com několik dodání mobilních telefonů uvnitř Společenství, přičemž uplatnila stanovené osvobození od daně a odpoutala DPH zaplacenou na vstupu.

18 Po provedení šetření vyšetřovacími odbory daňové správy nizozemské daňové orgány shledaly, že společnost Turbu.com měla neoprávněně za to, že se na uvedená dodání zboží vztahuje osvobození od DPH, a tyto orgány vydaly v této době nové společností dodatečný daňový výměr. Kromě toho byla zahájena trestní řízení zejména proti řediteli společnosti Turbu.com pro podvod na DPH, přičemž tato řízení vedla během roku 2005 k odsouzení tohoto ředitele za trestný čin padělání úřední listiny a předložení neúplného a nepřesného daňového přiznání.

19 Pokud jde o dodatečný daňový výměr vydaný v této společnosti Turbu.com, tento výměr byl v návaznosti na žalobu podanou touto společností v řízení v prvním stupni potvrzen Rechterbank te Breda (soud v Bredě) a po odvolání podaném společností v odvolacím řízení Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (odvolací soud v 's-Hertogenbosch) rozsudkem ze dne 25. února 2011. V tomto rozsudku odvolací soud shledal, že je pravděpodobné, že předemtná dodání nebyla ve skutečnosti dodáními zboží uvnitř Společenství a že se společnost Turbu.com dobrovolně a v domně podílela na podvodu na DPH.

20 Společnost Turbu.com podala proti uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden. Tento soud zejména uvádí, že v případě, že by po vrácení vci odvolacímu soudu bylo prokázáno, že předemtná dodání byla součástí série plnění určených k obejití pravidel v oblasti DPH a že společnost Turbu.com o tom věděla nebo měla vědět, vyvstaly by otázky ohledně výkladu unijního práva. V tomto ohledu si tento soud klade zejména otázku, zda nárok na osvobození od DPH musí být v případě podvodu na DPH odepřen, přestože vnitrostátní právo nestanoví žádný právní základ k takovému odepření.

21 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí vnitrostátní správní orgány a soudy na základě práva Evropské unie odepřít nárok na osvobození od DPH u dodání zboží uvnitř Společenství, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že v souvislosti s předemtným dodáním zboží došlo k podvodu na DPH a že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se na něm podílela, pokud vnitrostátní právo nestanoví, že za takových okolností musí být nárok na osvobození od daně odepřen?“

Věc C-164/13

22 TMP, společnost založená podle nizozemského práva, vykonává činnost v oblasti obchodu s mobilními telefony.

23 V červenci 2003 uskutečnila společnost Turbu.com dodání mobilních telefonů uvnitř Společenství, přičemž uplatnila stanovené osvobození od daně a požádala o vrácení DPH zaplacené na vstupu z důvodu poskytnutí těchto telefonů od podniků usazených na nizozemském území.

24 Vzhledem k tomu, že nizozemské daňové orgány zjistily v prohlášeních učiněných společností TMP několik nesrovnalostí, a to ohledně jak plnění na vstupu, tak zmíněných dodání zboží uvnitř Společenství, odmítly přiznat požadovaný nárok na vrácení daně. Toto rozhodnutí o odmítnutí nároku TMP na vrácení daně bylo zrušeno rozsudkem Rechterbank te Breda, který byl následně zrušen rozsudkem Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ze dne 25. února 2011. V tomto rozsudku poslední zmíněný soud shledal, že společnost TMP nemohla odpoutat DPH zaplacenou

na vstupu, a to především z důvodu, že tato společnost věděla nebo měla vědět, že se podílí na podvodu na DPH.

25 Společnost TMP podala proti uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden. Tento soud zejména uvádí, že pokud by po vrácení věci odvolacímu soudu bylo prokázáno, že předmetná dodání byla součástí série plnění určených k obejití pravidel v oblasti DPH a že společnost TMP o tom věděla nebo měla vědět, vyvstaly by otázky ohledně výkladu unijního práva. V tomto ohledu poukazuje uvedený soud zejména na to, že během předmetného období nepodmiňovaly nizozemské právní předpisy nárok na odpočet DPH tím, že se osoba povinná k dani vědomě nepodílela na daňovém úniku nebo podvodu na DPH.

26 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí vnitrostátní správní orgány a soudy na základě práva Evropské unie odepřít nárok na odpočet daně, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že v souvislosti s předmetným dodáním zboží došlo k podvodu na DPH a že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se na něm podílela, pokud vnitrostátní právo nestanoví, že za takových okolností musí být nárok na odpočet daně odepřen?“

K přípustnosti žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-131/13

27 Zprvce společnost Italmoda namítá, že první otázka položená ve věci C-131/13 je nepřípustná, neboť se týká výkladu vnitrostátního práva.

28 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že je zjevné, že se uvedená otázka netýká výkladu vnitrostátního práva, nýbrž výkladu unijního práva, konkrétně ustanovení šesté směrnice.

29 Námitku nepřípustnosti uvedené předběžné otázky, kterou vznesla společnost Italmoda, je tudíž třeba zamítnout.

30 Zadruhé Komise zpochybňuje přípustnost druhé předběžné otázky položené v této věci. O případ, na který se v této otázce odkazuje, se v projednávané věci nejedná, jelikož z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Italmoda nizozemské daňové orgány o dotýkajících plněních správně neinformovala.

31 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury 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 nepřísluší 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 předmetu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky Budějovický Budvar, C-478/07, EU:C:2009:521, bod 63; Zanotti, C-56/09, EU:C:2010:288, bod 15, jakož i Melki a Abdeli, C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27).

32 Tvrdí-li Komise, že v projednávané věci nelze v žádném případě odkazovat na situaci uvedenou ve druhé otázce položené v projednávané věci, neboť společnost Italmoda žádně nesplnila všechny povinnosti ve vztahu k daňovými orgány členského státu odeslání předmetného zboží, které jí příslušely v oblasti informování, je zprvce třeba uvést, že z

předkládacího rozhodnutí nevyplývá, že tyto povinnosti žádného informování daňových orgánů nebyly v konečném důsledku splněny. Předkládající soud spíše zamýšlí vyhovět důvodu kasačního opravného prostředku, který pouze pro nedostatek odvodnění zpochybňuje zjištění odvolacího soudu, že daňové orgány byly žádným informovány, neboť má za to, že toto zjištění nemohlo být učiněno pouze na základě toho důvodu, že prohlášení společnosti Italmoda nebyla zpochybněna.

33 Zadruhé je v této souvislosti třeba zdůraznit, že předmětem této předběžné otázky je kromě jiných otázek samotná relevance otázky, zda povinnosti v oblasti informování byly splněny, za účelem posouzení nároku na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH. Není tedy zjevné, že by tato otázka byla hypotetická nebo že by neměla žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení.

34 Z toho vyplývá, že druhá otázka položená ve věci C-131/13 musí být též považována za přípustnou.

K přípustnosti žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce ve věcech C-163/13 a C-164/13

35 Komise namítá, že otázky položené ve věcech C-163/13 a C-164/13 jsou nepřípustné, jelikož musí být považovány za hypotetické. Hlavní skutkové a právní okolnosti nebyly totiž ve sporech v původních řízeních ještě určeny.

36 Jak bylo připomenuto v bodě 31 tohoto rozsudku, podle ustálené judikatury je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout o předběžných otázkách týkajících se výkladu unijního práva, pokud není zjevné, že žádaný výklad nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, že se jedná o hypotetický problém nebo také že Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny.

37 Je třeba poukázat, že tak tomu však je v případě žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce ve věcech C-163/13 a C-164/13.

38 Ve zmíněných věcech má Soudní dvůr upřesnit, zda a případně za jakých podmínek jsou vnitrostátní správní orgány a soudy povinny odmítnout přiznat nároky na osvobození a odpočet DPH v případě podvodu na DPH.

39 Z odvodnění předkládacích rozhodnutí přitom vyplývá, že Hoge Raad der Nederlanden u plnění dotčených v původních řízeních neprokázal existenci podvodu na DPH. Vzhledem k tomu, že předběžné otázky položené těmito rozhodnutími předpokládají právní existenci takového podvodu, musí být tedy ve vztahu ke sporům v původních řízeních považovány za hypotetické.

40 Předběžné otázky položené ve věcech C-163/13 a C-164/13 je tudíž třeba prohlásit za nepřípustné.

K předběžným otázkám položeným ve věci C-131/13

K první otázce

41 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobu povinné k dani, která věděla nebo měla vědět, že se v rámci dodání zboží uvnitř Společenství podílí na plnění, které je součástí podvodu na DPH, odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu podle čl. 17 odst. 3 šesté směrnice, nárok na osvobození od daně podle čl. 28c části A písm. a) této směrnice, jakož i nárok na vrácení DPH podle čl. 28b části A odst. 2 uvedené směrnice, v případě, že vnitrostátní právo neobsahuje žádné ustanovení

stanoví takové odmítnutí.

42 K podání odpovědi na tuto otázku je na úvod třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným šestou směrnicí (viz zejména rozsudky Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71; Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 54, jakož i Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 41).

43 Soudní dvůr v tomto ohledu opakovaně zdůraznil, že se procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem (viz zejména rozsudky Kittel a Recolta Recycling, EU:C:2006:446, bod 54; Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, bod 32, a Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 26).

44 Soudní dvůr z toho v rámci ustálené judikatury týkající se nároku na odpot DPH stanoveného v šesté směrnici zaprvé dovodil, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat uvedený nárok, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz zejména rozsudky Kittel a Recolta Recycling, EU:C:2006:446, bod 55; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 37, jakož i Maks Pen, EU:C:2014:69, bod 26).

45 Zadruhé z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tento důsledek zneužití nebo podvodu se v zásadě vztahuje i na nárok na osvobození od daně při dodání zboží uvnitř Společenství (v tomto smyslu viz rozsudky R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 55, a Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54).

46 Zatím, jak uvedl generální advokát v bodech 50 až 52 stanoviska, vzhledem k tomu, že případné odmítnutí nároku plynoucího z šesté směrnice odráží obecnou zásadu, zmíněnou v bodě 43 tohoto rozsudku, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, vnitrostátní správní orgány a soudy takový nárok musí odmítnout přiznat obecně, bez ohledu na to, o jaký nárok v oblasti DPH, jehož se podvod týká, se jedná, tedy včetně nároku na vrácení DPH.

47 Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, nemůže být tento závěr zpochybněn tím, že poslední zmíněný nárok má zvláštní povahu, jelikož představuje nápravný mechanismus, jenž v některých případech dodání zboží uvnitř Společenství umožňuje zajistit neutralitu DPH.

48 V tomto ohledu je třeba podotknout, že z judikatury citované v bodě 44 tohoto rozsudku vyplývá, že hlavní funkce, kterou má nárok na odpot podle čl. 17 odst. 3 šesté směrnice v mechanismu DPH k zajištění naprosté neutrality daně, nebrání tomu, aby byl osobě povinné k dani tento nárok odepřen v případě ústí na daňovém podvodu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Bonik, EU:C:2012:774, body 25 až 27 a 37, jakož i Maks Pen, EU:C:2014:69, body 24 až 26). Stejně tak zvláštní funkce nároku na vrácení DPH k zajištění neutrality DPH nemůže bránit tomu, aby tento nárok byl osobě povinné k dani v takovémto případě odepřen.

49 Vzhledem k předchozím důvodům musí vnitrostátní správní orgány a soudy v zásadě odmítnout přiznat nároky stanovené v šesté směrnici, které jsou uplatňovány podvodně nebo zneužívajícím způsobem, bez ohledu na to, zda se jedná o nárok na odpot, osvobození nebo vrácení DPH související s dodáním zboží uvnitř Společenství, které jsou předmětem věci v původním řízení.

50 Kromě toho je nutno podotknout, že podle ustálené judikatury platí výše uvedený závěr nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale i když osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se předmětným plněním ústí plnění, které je

součástí podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Kittel a Recolta Recycling, EU:C:2006:446, body 45, 46, 56 a 60, jakož i Bonik, EU:C:2012:774, body 38 až 40).

51 Pokud jde o otázku, zda musí vnitrostátní správní orgány a soudy odmítnout přiznat takový nárok i v případě, že ve vnitrostátním právním řádu neexistují žádná konkrétní ustanovení v tomto smyslu, je zaprvé třeba uvést, že nizozemská vláda na jednání zdraznila, že v nizozemském právu nejsou mezery, pokud jde o provedení šesté směrnice, a že se předcházení daňovým podvodům používá při uplatnění vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici jako obecná právní zásada.

52 K tomuto je třeba připomenout, že vnitrostátní soud je povinen vykládat vnitrostátní právo v co možná nejvšším rozsahu ve světle znění a účelu dotčené směrnice, aby tak bylo dosaženo výsledku jí zamýšleného, což vyžaduje, aby tento soud učinil vše, co spadá do jeho pravomoci, tím že vezme v úvahu veškeré vnitrostátní právo a použije metody výkladu jím uznané (v tomto smyslu viz rozsudky Adeneler a další, C-212/04, EU:C:2006:443, bod 111; Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, bod 45, a Maks Pen, EU:C:2014:69, bod 36).

53 Je tedy na předkládajícím soudu, aby určil, zda v nizozemském právu existují, jak tvrdí nizozemská vláda, právní pravidla, ať již se jedná o ustanovení nebo obecnou zásadu, která zakazují zneužití práva, nebo jiná ustanovení týkající se daňového podvodu či úniku, která by mohla být vykládána v souladu s požadavky unijního práva v oblasti boje proti daňovým podvodům, jež byly připomenuty v bodech 49 a 50 tohoto rozsudku (v tomto smyslu viz rozsudky Kofoed, EU:C:2007:408, bod 46, a Maks Pen, EU:C:2014:69, bod 36).

54 Pokud by se však následně ukázalo, že v projednávané věci neobsahuje vnitrostátní právo taková pravidla, jež by mohla být předmětem konformního výkladu, nebylo by přesto možné z toho dovozovat, že by vnitrostátním správním orgánem a soudem bylo za takových okolností jako ve věci v původním řízení bráněno v dodržování uvedených požadavků, a tedy v odmítnutí přiznat výhodu plynoucí z nároku stanoveného v šesté směrnici v případě podvodu.

55 Předně je třeba uvést, že je sice pravda, jak uvedla společnost Italmoda, že podle ustálené judikatury nemůže směrnice sama o sobě zakládat jednotlivci povinnosti, a členský stát se jí tudíž nemůže jako takové v žádném případě dovolávat (viz zejména rozsudky Pfeiffer a další, C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 108, a Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, bod 46), avšak odmítnutí přiznat nárok jakožto důsledek daňového podvodu, jako je tomu v projednávané věci, nespadá pod případy, na které se tato judikatura vztahuje.

56 Jak bylo uvedeno v bodech 43 a 46 tohoto rozsudku, toto odmítnutí je naopak v souladu se zásadou, podle níž se nikdo nemůže podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, nebo použití těchto norem nemůže zacházet tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající nebo podvodné praktiky (v tomto smyslu viz rozsudky Halifax a další, EU:C:2006:121, body 68 a 69, jakož i Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 38).

57 Vzhledem k tomu, že zneužívající nebo podvodná jednání nemohou zakládat nárok stanovený unijním právním řádem, odmítnutí přiznat výhodu plynoucí v projednávané věci z šesté směrnice tedy neznamená, že je dotčenému jednotlivci uložena povinnost na základě této směrnice, ale je pouhým důsledkem zjištění, že objektivní podmínky pro přiznání požadované výhody, které jsou v souvislosti s tímto nárokem stanoveny uvedenou směrnicí, nejsou ve skutečnosti splněny (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Kittel a Recolta Recycling, EU:C:2006:446, bod 53, jakož i FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 41).

58 V tomto případě jde tedy spíše o to, že osoba povinná k dani se nemůže dovolávat nároku

stanoveného v šesté směrnici, pro jehož poznání nejsou splněna objektivní kritéria buď z důvodu daňového podvodu souvisejícího s plněním osobou povinnou k dani samou, nebo z důvodu podvodného charakteru třebaže plnění jako celku, na kterém se osoba povinná k dani podílela, jak bylo uvedeno v bodě 50 tohoto rozsudku.

59 V takovémto případě nelze k tomu, aby vnitrostátní správní orgány a soudy mohly odepřít výhodu plynoucí ze společného systému DPH, vyžadovat výslovné svolení, neboť tento důsledek musí být považován za inherentní uvedenému systému.

60 Dále na rozdíl od toho, co tvrdila společnost Italmoda, osoba povinná k dani, která vytvořila podmínky související s poznáním nároku pouze tím, že se podílela na podvodných plněních, není zjevně oprávněna dovolávat se zásad ochrany legitimního očekávání nebo právní jistoty, s cílem bránit se proti odmítnutí dotyčného nároku (v tomto smyslu viz rozsudky Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 38, a Halifax a další, EU:C:2006:121, bod 84).

61 Konečně vzhledem k tomu, že odmítnutí poznat nárok plynoucí ze společného systému DPH v případě ústí osoby povinné k dani na daňovém podvodu je pouhým důsledkem nesplnění podmínek, které k jeho poznání vyžadují příslušná ustanovení šesté směrnice, toto odmítnutí nemá, jak uvedl generální advokát v bodě 60 stanoviska, povahu trestu nebo sankce ve smyslu článku 7 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950, nebo článku 49 Listiny základních práv Evropské unie (v tomto smyslu viz rozsudky Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, bod 56; Halifax a další, EU:C:2006:121, bod 93, a Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, bod 43).

62 Vzhledem ke všem předchozím důvodům je na první otázku třeba odpovědět tak, že šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobě povinné k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství poznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na DPH, který byl spáchán v rámci dodavatelského třebaže.

Ke druhé otázce

63 V rámci druhé předložené otázky se předkládající soud táže Soudního dvora v podstatě na to, jaký význam mají okolnosti, že podvod na DPH byl spáchán v jiném členském státě, než je ten, v němž byly nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH uplatněny, a že dotyčná osoba povinná k dani splnila v posledně zmíněném členském státě formální podmínky stanovené vnitrostátními právními předpisy pro poznání uvedených nároků, pro případnou povinnost odmítnout poznat tyto nároky, na kterou bylo poukázáno v rámci první předložené otázky.

64 Jak bylo již uvedeno v bodě 50 tohoto rozsudku, je v tomto ohledu podle ustálené judikatury za podvodné jednání osoby povinné k dani, které může vést k tomu, že je této osobě odmítnut nárok stanovený v šesté směrnici, považována nejen situace, kdy daňový podvod spáchá bezprostředně sama osoba povinná k dani jako jediná, ale i situace, kdy osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se pořízení nebo dodáním zboží podílela na plnění, jež je součástí podvodu na DPH, kterého se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v téže dodavatelské řetězci (viz zejména rozsudky Kittel a Recolta Recycling, EU:C:2006:446, body 45, 46 a 56; Mahagében a Dávid, EU:C:2012:373, bod 46, jakož i Bonik, EU:C:2012:774, bod 40).

65 Není přitom dán žádný objektivní důvod, který by umožňoval dospět k závěru, že jinak by tomu bylo z důvodu pouhé skutečnosti, že se dodavatelský řetězec, v rámci něhož byl daňový

podvod spáchán, vztahuje na dva nebo více členských států, nebo že k plnění, kterým byl podvod na DPH spáchán, došlo v jiném členském státě než v tom, kde se osoba povinná k dani, která se podílela na předmetných podvodných plněních, neoprávněně domáhá nároku plynoucího z šesté směrnice.

66 Stejně tak není pro odmítnutí nároku stanoveného šestou směrnicí relevantní jako takové zjištění, že ryze z hlediska právního řádu členského státu, který má rozhodnout o přiznání tohoto nároku, se podmínky stanovené k jeho přiznání zdají být splněny, jelikož účast na podvodu na DPH může, jak bylo právě uvedeno, spočívat ve vdomé úasti nebo úasti, která měla být vdomá, na kteréžto plnění, v rámci něhož jiný hospodářský subjekt následným plněním, k němuž došlo v jiném členském státě, páchání tohoto podvodu dokoná.

67 Jak navíc správně uvedla nizozemská vláda, podvod na DPH „kolotožového“ typu, o který jde v převodním řízení, jenž je uskutečněn v rámci dodání zboží uvnitř Společenství, se často vyznačuje tím, že se z izolovaného pohledu jednoho členského státu zdají být podmínky k uplatnění nároku v oblasti DPH splněny, jelikož podvodný charakter plnění jako celku vyplývá právě ze zvláštního spojení plnění uskutečněných v několika členských státech.

68 Kromě toho jakýkoli jiný výklad, než je ten, který byl podán výše, by nebyl v souladu s cílem boje proti daňovým podvodům, uznaným a podporovaným šestou směrnicí (viz zejména rozsudek Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, bod 50).

69 Vzhledem k předchozím důvodům je na druhou otázku třeba odpovědět tak, že šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která vdomě nebo měla vdomě, že se plněním uplatňovaným ke vzniku nároku na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH podílela na podvodu na DPH, jenž byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce, mohou být tyto nároky odmítnuty, přestože byl tento podvod spáchán v jiném členském státě, než je ten, kde byly uvedené nároky uplatněny, a přestože tato osoba povinná k dani splnila v posledně zmíněném členském státě formální podmínky, které pro přiznání uvedených nároků stanoví vnitrostátní právní předpisy.

Ke třetí otázce

70 Vzhledem k odpovědi podané na první otázku není namístě odpovídat na třetí otázku, která byla položena pouze pro případ, že by na první otázku bylo odpovězeno záporně.

K nákladům řízení

71 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodních 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 (první senát) rozhodl takto:

1) **Především otázky, které Hoge Raad der Nederlanden položil ve věcech C-163/13 a C-164/13, jsou nepřijatelné.**

2) **Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobu povinnou k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství přiznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení daní z prodané hodnoty, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě**

objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani v?d?la nebo m?la v?d?t, že se pln?ním uplat?ovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na dani z p?idané hodnoty, který byl spáchán v rámci dodavatelského ?et?zce.

3) Šestá sm?rnice 77/388, ve zn?ní sm?rnice 95/7, musí být vykládána v tom smyslu, že osob? povinné k dani, která v?d?la nebo m?la v?d?t, že se pln?ním uplat?ovaným ke vzniku nárok? na odpo?et, osvobození nebo vrácení dan? z p?idané hodnoty podílela na podvodu na dani z p?idané z hodnoty, jenž byl spáchán v rámci dodavatelského ?et?zce, mohou být tyto nároky odmítnuty, p?estože byl tento podvod spáchán v jiném ?lenském stát?, než je ten, kde byly uvedené nároky uplatn?ny, a p?estože tato osoba povinná k dani splnila v posledn? zmín?ném ?lenském stát? formální podmínky, které pro p?iznání uvedených nárok? stanoví vnitrostátní právní p?edpisy.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.