

Downloaded via the EU tax law app / web

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MACIEJE SZPUNARA

přednesené dne 11. září 2014(1)

Spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)

proti

Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof

a

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

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

proti

Staatssecretaris van Financiën

[žádosti o rozhodnutí o předložené otázce podané Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)]

„DPH – Pechodný režim obchodu mezi členskými státy – Zboží odeslané nebo přepravované v rámci Evropské unie – Daňový podvod spáchaný v členském státě doručení – Zohlednění daňového podvodu v členském státě odesílatele – Osvobození od daně“

Úvod

1. Podle nedávné studie vypracované na podnět Evropské komise činila ztráta příjmů z daní z prodané hodnoty (dále jen „DPH“) v roce 2011 v členských státech 193 miliard eur, což představuje 18 % dlužných příjmů a 1,5 % hrubého domácího produktu (HDP)(2). Důvod této ztráty je nkolik, přičemž jedním z hlavních důvodů je daňový podvod. Není tedy divu, že se boj proti podvodům na DPH stal obzvláště důležitým zájmem vnitrostátních správních a soudních orgánů. Tato problematika již po určitou dobu nabývá v judikatuře Soudního dvora narůstajícího významu.

2. Systém zdanění obchodu v rámci Společenství je obzvláště náchylný k daňovým podvodům, jejichž páchaní spoívá ve využívání mechanismů DPH k dosahování neoprávněných zisků ve formě odpotů, osvobození a vracení daní. V nedávné době se touto problematikou zabývalo nkolik rozsudků Soudního dvora. Projednávané spojené věci skýtají příležitost tuto judikaturu rozvinout a doplnit. Hoge Raad der Nederlanden (nizozemský Nejvyšší soud) se totiž Soudního dvora táže na rozsah pravomocí a povinností správních orgánů a soudů členských států

ve vztahu k tomuto druhu daňového podvodu, a to v případě neexistence výslovných ustanovení týkajících se těchto pravomocí a povinností ve vnitrostátním právu.

Právní rámec

Unijní právo

3. Nárok na odpot dan? zaplacené na vstupu je jedním z hlavních mechanism? fungování DPH. V dob? rozhodné z hlediska skutkového stavu v?cí v p?vodních ?ízeních byl tento nárok upraven v ?látku 17 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?(3), ve zn?ní sm?rnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995(4) (dále jen „šestá sm?rnice“), v jeho zn?ní vyplývajícím z ?látku 28f této sm?rnice. Odstavec 2 písm. c) a d) a odst. 3 písm. b) uvedeného ?látku zní takto:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejich zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odpotíst od dan?, 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 ?l. 28a odst. 1 písm. a).

3. ?lenské státy mohou p?iznat [rovn?ž p?iznají] každé osob? povinné k dani nárok na odpotet nebo vrácení dan? z p?ídané hodnoty uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity za ú?elem:

[...]

b) pln?ní, která jsou osvobozena od dan? podle ?l. 28c ?ástí A [...]

4. Režim použitelný na dodání zboží mezi osobami povinnými k dani v r?zných ?lenských státech je založen na zásad? osvobození od dan? v ?lenském stát? dodání zboží (zvaném dodání zboží uvnit? Spole?enství), p?i?emž je zachován nárok na odpotet dan? zaplacené na vstupu, a na zdan?ní v ?lenském stát? po?ízení zboží (zvaném po?ízení zboží uvnit? Spole?enství) s uplatn?ním sazby platné v tomto stát?. Tento druh osvobození od dan? je n?kdy ozna?ován jako „nulové zdan?ní“. Je nutno jej odlišovat od „klasického“ osvobození, které nezakládá nárok na odpotet dan?. Posledn? zmín?ný druh osvobození od dan? má za ú?inek vyjmout pln?ní z p?sobnosti systému DPH. To neplatí v p?ípad? osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství, které pouze p?enáší zda?ovací pravomoc z ?lenského státu dodání zboží na ?lenský stát po?ízení zboží, p?i?emž pln?ní z?stává i nadále v režimu DPH. Pouze v tomto kontextu lze hovořit o „právu na osvobození od dan?“. Dále vzhledem k tomu, že po?ízení zboží uvnit? Spole?enství bezprost?edn? zakládá nárok na odpotet dan?, výše dan? splatné za toto po?ízení je nulová (p?enesení da?ové povinnosti). Teprve po dodání zboží zdan?ném na výstupu vznikne po?izovateli povinnost k dani ú?tované za toto dodání. Tato pravidla vyplývají zejména z ?lánek 28a, 28b a 28c šesté sm?rnice.

5. ?lánek 28a šesté sm?rnice stanoví:

„1. Předmetem daně z přidané hodnoty 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.

[...]“

6. Článek 28b část A uvedené směrnice stanoví:

„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 předmetem daně podle odstavce 1.

Je-li však toto pořízení předmetem 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 předmet 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 a 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.“

7. Článek 28c část A písm. a) první pododstavec této 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 uskutečněné 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

8. Výše uvedená ustanovení šesté směrnice byla do nizozemského právního řádu provedena v člácích 9, 15, 17b a 30 zákona ze dne 28. června 1968 o dani z obratu (wet op de omzetbelasting)(5).

9. Podle předkládajícího soudu neobsahuje nizozemské právo žádné výslovné ustanovení, které by nárok na odpočet daně, osvobození od daně nebo vrácení daně podmiňovalo tím, že plnění není součástí daňového podvodu, o kterém osoba povinná k dani věděla nebo vědět měla.

Skutkový stav v původních řízeních, předběžné otázky a předběžné řízení

Věc C-131/13

10. Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti v.o.f (dále jen „Italmoda“), společnost založená podle nizozemského práva, vykonává činnost v oblasti obchodu s obuví. V době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, tj. od roku 1999 do roku 2000, dotýká se společnost uskutečnila též plnění související s počítačovým vybavením. Toto vybavení, které společnost Italmoda pořídila v Nizozemsku a v Německu, bylo prodáno a dodáno zákazníkům v Itálii, kteří byli osobami povinnými k DPH. Pokud jde o zboží pocházející z Německa, společnost Italmoda je pořídila pod nizozemským identifikačním číslem pro DPH (pořízení podléhající DPH ve státě identifikačního čísla ve smyslu čl. 28b části A odst. 2 šesté směrnice), avšak bylo přímo přepraveno z Německa do Itálie.

11. Pokud jde o zboží pořízené v Nizozemsku, učinila společnost Italmoda všechna nezbytná prohlášení a ve svých příznách k DPH odpočetla daň zaplacenou na vstupu. Pokud jde naproti tomu o zboží pocházející z Německa, společnost Italmoda nepříznala ani dodání zboží uvnitř Společenství v uvedeném členském státě, ani pořízení zboží uvnitř Společenství v Nizozemsku, přestože toto plnění bylo v Německu osvobozeno od daně. Kupující žádné z těchto pořízení zboží uvnitř Společenství v Itálii nepříznali a neodvedli DPH. Italské daňové orgány vybraly splatnou daň a odmítly uvedeným kupujícím příznat nárok na odpočet daně.

12. Nizozemské daňové orgány měly za to, že se společnost Italmoda vědomě podílela na daňovém podvodu určeném k vyhnutí se platbě DPH v Itálii, a proto odmítly příznat této společnosti nárok na osvobození od daně z důvodu dodání zboží uvnitř Společenství s místem dodání v tomto členském státě, nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, jakož i nárok na vrácení daně zaplacené za zboží pocházející z Německa, a z tohoto důvodu vydaly vůči společnosti Italmoda tři dodatečné daňové výměry. Rechtbank te Haarlem žalobu společnosti Italmoda podané proti těmto třem výměrám v prvním stupni vyhověl a uložil daňovým orgánům povinnost vydat nové rozhodnutí. Společnost Italmoda však proti tomuto rozsudku podala odvolání k Gerechtshof te Amsterdam. Tento soud v rozsudku ze dne 12. května 2011 zrušil rozsudek Rechtbank te Haarlem, jakož i dodatečné daňové výměry.

13. Staatssecretaris van Financiën podal k předkládajícímu soudu proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek. Za těchto okolností položil Hoge Raad der Nederlanden 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 odpočet DPH při pořízení zboží, které bylo po tomto pořízení odesláno do jiného členského státu, nebo na

vrácení DPH, které vyplývá z ?l. 28b ?ásti A odst. 2 druhé v?ty šesté sm?rnice, pokud je na základ? objektivních údaj? z?ejmé, že došlo k podvodu na DPH ve vztahu k doty?nému zboží a osoba povinná k dani v?d?la nebo m?la v?d?t o tom, že se na tomto da?ovém podvodu podílela, za p?edpokladu, že vnitrostátní právo za takovýchto okolností nestanoví možnost odep?ít nárok na osvobození od dan?, odpo?et dan? nebo vrácení dan??

2) Je v p?ípade kladné odpov?di na první otázku t?eba odep?ít zmín?ný nárok na osvobození od dan?, odpo?et dan? nebo vrácení dan? i tehdy, pokud k podvodu na DPH došlo v jiném ?lenském stát? (než v ?lenském stát?, ze kterého bylo zboží odesláno) a osoba povinná k dani, a?koli v ?lenském stát?, ze kterého bylo zboží odesláno, splnila všechny (formální) podmínky, kterými vnitrostátní právní p?edpisy podmi?ují osvobození od dan?, odpo?et dan? nebo vrácení dan?, a da?ovým orgán?m tohoto ?lenského státu vždy poskytla všechny pot?ebné údaje o zboží, odeslání a odb?ratelích v ?lenském stát? doru?ení zboží, o tomto podvodu na DPH v?d?la nebo v?d?t m?la?

3) Co je t?eba v p?ípad? záporné odpov?di na první otázku rozum?t pod pojmem ‚[je] p?edm?tem dan?‘, obsaženým v ?l. 28b ?ásti A odst. 2 první v?ty šesté sm?rnice: prokázání DPH, která je v ?lenském stát? doru?ení dlužná z po?ízení zboží uvnit? Spole?enství v zákonem p?edepsaném da?ovém p?iznání k DPH nebo – p?i neexistenci takového p?iznání – také p?ijetí opat?ení ze strany da?ových orgán? ?lenského státu doru?ení k náprav? nedostatku tohoto p?iznání? Je pro podání odpov?di na tuto otázku relevantní, zda je doty?né pln?ní sou?ástí ?et?zce pln?ní, jejichž cílem je podvod na DPH ve stát? doru?ení, a zda osoba povinná k dani o tomto podvodném úmyslu v?d?la nebo v?d?t m?la?

V?c C?163/13

14. Turbu.com BV (dále jen „Turbu.com“), spole?nost založená podle nizozemského práva, provozuje velkoobchod s výpo?etní a telekomunika?ní technikou. V období od srpna do prosince 2001 uskute?nila spole?nost Turbu.com n?kolik dodání mobilních telefon? uvnit? Spole?enství, p?i?emž uplatnila nárok na osvobození od dan? a odpo?etla da? zaplacenou na vstupu. Poté, co p?íslušný vyšet?ovací odbor da?ové správy provedl šet?ení, byl v roce 2005 ?editel spole?nosti Turbu.com v trestním ?ízení odsouzen za trestný ?in pad?lání ú?ední listiny a p?edložení neúplného a nep?esného da?ového p?iznání.

15. V rámci zmín?ného šet?ení da?ové orgány shledaly, že spole?nost Turbu.com neoprávn?n? uplatnila na výše uvedená dodání zboží osvobození od dan? a vydaly v??i doty?né spole?nosti dodate?ný da?ový vým?r. Tento vým?r byl v návaznosti na žaloby podané doty?nou spole?ností potvrzen v prvním stupni Rechtbank te Breda, a následn? v odvolacím ?ízení Gerechtshof te 's-Hertogenbosch rozsudkem ze dne 25. února 2011.

16. Spole?nost Turbu.com podala proti tomuto rozsudku kasa?ní opravný prost?edek k p?edkládajícímu soudu. Za t?čto okolností položil Hoge Raad der Nederlanden následující p?edb?žnou otázku:

„Musí vnitrostátní správní orgány a soudy na základ? práva Evropské unie odep?ít nárok na osvobození od DPH u dodání zboží uvnit? Spole?enství, pokud je na základ? objektivních okolností prokázáno, že v souvislosti s p?edm?tným dodáním zboží došlo k podvodu na DPH a že osoba povinná k dani v?d?la nebo m?la v?d?t, že se na n?m podílela, pokud vnitrostátní právo nestanoví, že za takových okolností musí být nárok na osvobození od dan? odep?en?“

V?c C?164/13

17. Turbu.com Mobile Phones BV (dále jen „TMP“), spole?nost založená podle nizozemského

práva, vykonává činnost v oblasti obchodu s mobilními telefony. V červenci 2003 uskutečnila dotyčná společnost dodání mobilních telefonů uvnitř Společenství, při němž uplatnila nárok na osvobození od daně a požádala o vrácení daně zaplacené na vstupu z důvodu pořízení těchto telefonů od podniků usazených na nizozemském území. Vzhledem k tomu, že nizozemské daňové orgány zjistily v příznacích užitných společností TMP několik nesrovnalostí, a to jak ohledně plnění na vstupu, tak ohledně zmíněných dodání uvnitř Společenství, odmítly přiznat nárok na vrácení daně. Toto rozhodnutí bylo zrušeno Rechtbank te Breda, jehož rozsudek byl následně zrušen Gerechtshof te 's-Hertogenbosch rozsudkem ze dne 25. února 2011.

18. Společnost TMP podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu. Za těchto okolností položil Hoge Raad der Nederlanden 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 předemtným dodáním zboží došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty 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?“

Řízení před Soudním dvorem

19. Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce došly kanceláři Soudního dvora postupně dne 18. března (C-131/13) a 2. dubna 2013 (C-163/13 a C-164/13). Všechny tři věci byly rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku. Písemná vyjádření předložily společnosti Italmoda, Turbu.com a TMP, nizozemská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise. Na jednání, které se konalo dne 5. června 2014, byly zastoupeny společnosti Italmoda, Turbu.com, TMP, nizozemská a italská vláda, vláda Spojeného království, jakož i Komise.

Posouzení

K přípustnosti

K první otázce ve věci C-131/13

20. Společnost Italmoda zpochybňuje přípustnost první otázky ve věci C-131/13, neboť se podle ní jedná o otázku vnitrostátního práva.

21. Je nesporné, že výklad a uplatnění vnitrostátního práva přísluší vnitrostátním soudům. Otázka předkládajícího soudu se však týká rozsahu pravomocí a povinností, které pro orgány a soudy členských států vyplývají z ustanovení unijního práva týkajících se odpočtu, osvobození a vrácení DPH. Tvzení společnosti Italmoda je tudíž nepodložené.

Ke druhé otázce ve věci C-131/13

22. Komise zpochybňuje přípustnost druhé otázky ve věci C-131/13. Tato otázka se podle ní zakládá na předpokladu, že osoba povinná k dani řádně splnila všechny povinnosti, které jí přísluší v oblasti informování daňových orgánů v členském státě dodání zboží, čemuž tak ve věci v původním řízení není.

23. Jak uvedu dále, při podvodu na DPH v rámci dodání zboží uvnitř Společenství však není skutečnost, že osoba povinná k dani, která se na tomto podvodu podílela, řádně splnila všechny povinnosti v členském státě dodání zboží, nutně relevantní pro posouzení jejího nároku na odpočet, osvobození nebo vrácení této daně. Mám tedy za to, že druhá otázka ve věci C-131/13

je přípustná.

Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věcech C-163/13 a C-164/13

24. Podle Komise jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věcech C-163/13 a C-164/13 nepřijaté z důvodu, že skutkové a právní okolnosti věci v převodních řízeních dosud nebyly zjištěny a položené otázky jsou hypotetické.

25. Je pravda, 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 nepřislouží Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance(6). Vnitrostátnímu soudu přislouží rozhodnout, v jakém stadiu řízení má Soudnímu dvoru předložit předběžnou otázku(7). Odmítnutí ze strany Soudního dvora rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá vztah k realitě nebo předmětu sporu v převodním 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(8).

26. K tomuto podotýkám, že podle předkládacích rozhodnutí ve věcech C-163/13 a C-164/13 shledal předkládající soud všechny důvody kasačních opravných prostředků opodstatněnými, a to buď z důvodu, že tvrzené skutečnosti nebyly prokázány, nebo z důvodu nedostatečného odvodnění napadených rozsudků. Konkrétně ve věci C-163/13 nebylo podle předkládajícího soudu prokázáno, zda k dodání zboží uvnitř Společenství, ve vztahu k němuž byl nárok na osvobození od daně uplatněn, skutečně došlo. Předkládající soud rovněž shledal opodstatněným důvod, kterým společnost Turbu.com popírala svoji vdomou účast na podvodu na DPH. Ve věci C-164/13 nebyla podle předkládajícího soudu právně dostatečným způsobem prokázána samotná existence daňového podvodu a daňová správa v řízení ve druhém stupni účast společnosti TMP na tomto daňovém podvodu nenamítala.

27. Právní zástupce společnosti Turbu.com a TMP na jednání tvrdil, že předběžné otázky v těchto dvou věcech jsou relevantní, jelikož předkládající soud by v případě záporné odpovědi Soudního dvora mohl dodatečné daňové výměry zrušit, aniž by musel věci vrátit soudu rozhodujícímu ve druhém stupni. Domnívám se však, že záměr předkládajícího soudu není takový. V obou těchto věcech se důvody kasačních opravných prostředků uplatněné navrhovateli v převodních řízeních nijak netýkají problému nadneseného v předběžných otázkách, a sice případné pravomoci vnitrostátních soudů odepřít osobám povinným k dani nárok na odpočet daně nebo na osvobození od daně. Předběžné otázky by se staly relevantními pouze za předpokladu, že „by se po vrácení věci(9) (soudu rozhodujícímu ve druhém stupni) ukázalo“, že došlo k daňovému podvodu a že navrhovatelé v převodních řízeních o tomto podvodu věděli nebo vědět mohli.

28. Zaprvé jsem tedy názoru, že otázky ve věcech C-163/13 a C-164/13 jsou hypotetické. Zadruhé konstatuji, že v obou převodních řízeních musí být zjištěny skutečnosti, které jsou i nadále sporné. Je třeba podotknout, že se zde nejedná o skutečnosti, které by pouze názorně popisovaly uplatnění právních norem, nýbrž o takové skutečnosti, jako je existence daňového podvodu, skutečná či fiktivní povaha dodání zboží nebo též vdomá účast dotčené osoby na tomto daňovém podvodu. Takové skutkové okolnosti jsou přitom rozhodující pro posouzení pravomoci vnitrostátních orgánů k tomu, aby osobám povinným k dani odepřely priznat jednotlivé nároky plynoucí ze společného systému DPH. Jsem tudíž názoru, že v obou těchto věcech nedisponuje Soudní dvůr skutkovými poznatky nezbytnými k podání užitečné odpovědi na otázky, které mu byly položeny.

29. K tomuto je třeba dodat, že platba daně, její odpočet nebo osvobození od daně – a to ve

složitým mechanismu DPH odpovídají nikoli skutečným finančním operacím, nýbrž prostým účetním záznamům. Podniky přitom nedisponují finančními prostředky, které by jim umožňovaly splnit nepředvídaným platbám daní. Odepření nároku na odpočet daní tedy může pro podnik představovat vážný finanční problém, který může vést až k pozastavení plateb. Prvořadý význam má tedy to, aby daňové orgány a soudy přijímaly takováto zamítající rozhodnutí na základě skutečností a důkazů svědčících o vdomé úasti osoby povinné k dani na daňovém podvodu. Nároky plynoucí ze systému DPH nelze odpírat na pouhém základě prostých podezření nebo domněnek, kdy je na osobě povinné k dani, aby následně prokázala svoji dobrou víru.

30. Z výše uvedených důvodů se mi jeví, že by Soudní dvůr měl žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věcech C-163/13 a C-164/13 prohlásit za nepřipustné. Vzhledem k tomu, že první otázka ve věci C-131/13 zahrnuje otázky v obou výše uvedených věcech, je z praktického hlediska třeba uvést, že pokud by se ukázalo, že odpověď na tyto otázky je užitečná pro předkládající soud, nebo mnohem pravděpodobněji pro soud rozhodující ve druhém stupni, bude moci být snadno vyvozena z odpovědi podané v tomtéž rozsudku ve věci C-131/13.

Analýza předběžných otázek ve věci C-131/13

Daňový podvod typu „chybějící obchodník“

31. Je třeba uznat, že systém DPH je dosti složitý. Tato složitost má své výhody – zdanění všeho zboží a všech služeb, dokonalá neutralita daní pro podniky a relativní snadnost vybrání daní pro daňové orgány, jelikož převážnou většinu práce odvádí samy osoby povinné k dani. Správné fungování tohoto systému však vyžaduje dobrou víru jeho aktérů. Odvrácenou stranou mince je totiž to, že složitost tohoto systému ulehčuje daňové podvody založené na využití vlastních mechanismů tohoto systému.

32. Jedním z nejběžnějších druhů daňových podvodů založených na mechanismech DPH je podvod typu „chybějící obchodník“ (podle anglického výrazu „missing trader“). Jeho *modus operandi* byl nespočetkrát popsán(10), přesto však pro lepší srozumitelnost tohoto stanoviska považuji za užitečné připomenout jeho hlavní znaky.

33. U zrodu daňového podvodu často stojí dodání zboží uvnitř Společenství. Režim zdaňování obchodu mezi členskými státy zavedený v kapitole XVIa šesté směrnice je obzvláště náchylný k páchání daňových podvodů, neboť umožňuje dodání zboží osvobozené od daní, které však zakládá nárok na odpočet daní, bez splnění složitých formalit souvisejících například s vývozem. Hospodářský subjekt 1 tedy dodá zboží z členského státu A do členského státu B. Daňovým orgánům státu A nic nedluží, neboť dodání zboží uvnitř Společenství je od daní osvobozeno. Naproti tomu má nárok na odpočet daní zaplacené na vstupu za téže zboží. Tuto daň může odpočíst od daní, k níž bude povinen ve vztahu k jiným plněním, nebo může požádat o její vrácení.

34. V členském státě B hospodářský subjekt 2 pořídí zboží uvnitř Společenství. Toto pořízení podléhá sazbě daní platné ve státě B, ale uvedená daň je bezprostředně odpočitatelná. V praxi toto pořízení nebude v případě daňového podvodu vůbec přiznáno. Hospodářský subjekt 2 opětovně prodá totéž zboží hospodářskému subjektu 3 v témže členském státě. Vzhledem k tomu, že toto plnění podléhá dani, hospodářský subjekt 2 naúčtuje hospodářskému subjektu 3 cenu navýšenou o DPH, a následně v protikladu s tím, co měl uinit, tuto daň daňové správy neodvede, ale ponechá si ji a vytratí se. Je tedy chybějícím obchodníkem. Zpravidla zboží dále obíhá mezi několika hospodářskými subjekty, aby se tak daňový podvod lépe zastel daňovým orgánům, a následně je prodáno na černém trhu bez DPH nebo legálně, avšak za velmi nízkou cenu. Může být též znovu dodáno uvnitř Společenství nebo vyvezeno do třetí země. Posledně zmíněný opětovný prodej musí organizátor daňového podvodu umožnit, aby v konečném

děsleku nezaplatili žádnou nebo velmi nízkou DPH. Totéž zboží se rovněž může vrátit k hospodářskému subjektu 1, který je znovu vloží do oběhu. V takovém případě hovoříme o tzv. „kolotošovém podvodu“.

35. Tento druh daňového podvodu se může vztahovat na různé kategorie zboží. Takové zboží, jako jsou počítačové součástky nebo mobilní telefony, pachatelé daňových podvodů vyhledávají pro jejich velmi vysokou jednotkovou hodnotu a snadnou přepravitelnost.

36. Obtíže při předcházení a potírání tohoto druhu podvodu spoívají v tom, že všechna plnění v oběhu jsou legální a jsou při nich splněny daňové povinnosti. Některé hospodářské subjekty v dodavatelském řetězci si navíc nemusí být ani vědomy toho, že se podílí na podvodu, a jednají v dobré víře. Daňového podvodu v pravém slova smyslu tím, že neodvede daňovým orgánům splatnou daň, se dopouští pouze chybný obchodník. V nejčastějším případě však jedná tento subjekt buď pod identifikačním číslem pro DPH jiného podniku, který o něm neví, nebo ve formě společnosti typu „nastrčeného bílého koně“, zpravidla osoby ze sociálně slabé vrstvy, která svolila s užitím své totožnosti, aniž dokázala odhadnout důsledky svého jednání. Po spáchání podvodu se jeho organizátoři vytratí a daňové orgány hledí osobě, která nemá žádný majetek a není schopna unést jakoukoli finanční odpovědnost.

37. Tento druh podvodu si nelze představovat jako „běžný“ dodavatelský řetězec, do něhož se vloudil podvodník, který pouze opomenul daň odvést daňové správy. I když dochází k tomu, že běžné podniky jsou využívány, z jejich vlastní iniciativy nebo bez jejich vědomí, aby řádky dodavatelské řetězce, celkově se jedná o činnost organizovanou výlučně ke spáchání daňového podvodu. Daňová správa není jedinou obětí tohoto postupu. Vzhledem k tomu, že se jedná o obchodní transakce uskutečňované výhradně ke spáchání daňového podvodu a DPH není odvedena, zisk podvodníka neplyne ze ziskového rozpětí, nýbrž ze samotného podvodu. Mohou si tedy dovolit uplatňovat ceny, které jsou značně nižší než tržní ceny, což je na úkor poctivých hospodářských subjektů. V krajních případech se na určitém trhu může stát legální hospodářská činnost nemožnou kvůli její nerentabilitě v důsledku velmi nízkých cen z důvodu podvodu. Daňový podvod je mimoto často spojen s jinými poškozeními, jako je padělání zboží.

38. Podle nizozemských orgánů jsou plnění dotčená ve věci v původním řízení součástí podvodu typu chybného obchodníka. Především otázkou je proto třeba posoudit s ohledem na výše připomenuté charakteristické znaky tohoto druhu daňového podvodu.

K první především otázce

39. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda může být osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se podílí na daňovém podvodu, odepřen nárok na odpočet, osvobození a na vrácení DPH vztahující se k dodání zboží uvnitř Společenství, a to navzdory neexistenci konkrétních ustanovení v tomto smyslu ve vnitrostátním právu. I když se právní předpisy a stav judikatury týkající se každého z dotčených nároků (odpočet, osvobození, vrácení) liší, je podle mého názoru možné, a dokonce žádoucí podat na tuto otázku jednotnou odpověď. Nejprve stručně pojednám o relevantní judikatuře Soudního dvora.

– Judikatura týkající se nároků osob povinných k dani v případě daňového podvodu

40. Řádné fungování systému DPH vyžaduje správné a spravedlivé vymezení rozhraní mezi na jedné straně zásadami neutrality a daňové teritoriality, jejichž dodržování musí nároky na odpočet, osvobození a případně vrácení daně umožnit, a na druhé straně bojem proti daňovým podvodům. Pokud jde o nárok na odpočet daně, je tento nárok podle ustálené judikatury Soudního dvora nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen(11). Pokud jde o nárok na osvobození od daně u dodání zboží uvnitř Společenství, Soudní dvůr judikoval, že tento nárok

umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tím i porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH(12). Judikatura týkající se vrácení daní je méně početná, ale například v souvislosti s nárokem na vrácení daní zaplacené na vstupu, která nemohla být započtena na dlužnou daň, bylo rozhodnuto, že i když členské státy mají bezpochyby určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení daní, tyto podmínky nemohou narušit zásadu neutrality systému DPH tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní(13). Jelikož každé vrácení nedlužné daní přispívá k dodržování zásady neutrality, toto pravidlo může mít obecnou působnost.

41. Soudní dvůr v téže době opakovaně zdůraznil, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím daňového režimu je cílem uznaným a podporovaným šestou směrnicí(14). Soudní dvůr z toho vyvodil, že zásada vytyčená judikaturou, podle které se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem, se vztahuje i na oblast DPH(15).

42. Z toho vyplývá, že v případě zneužívání daňového režimu nebo daňového úniku se osoba povinná k dani nemůže dovolávat nároku na odpočet daní zaplacené na vstupu(16). V konkrétním případě kolotočového podvodu, který souvisí s podvodem typu chybějícího obchodníka, byla tato zásada rozšířena na všechny osoby povinné k dani, které ať samy nebyly pachateli podvodu, vůdčí nebo měly vůdčí, že se podílely na podvodu na DPH. Tyto osoby povinné k dani totiž podle Soudního dvora musí být pro účely uplatnění šesté směrnice považovány za účastníky tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda ze zmíněného podvodu mají či nemají užitek(17). Je tedy na vnitrostátních soudech, aby odmítly přiznat takovým osobám povinným k dani nárok na odpočet(18). Takový výklad totiž tím, že ztěžuje podvodná plnění, jim může zabránit(19). Tato judikatura byla v nedávné době potvrzena(20).

43. Soudní dvůr mimoto rozhodl, že se judikatura týkající se nároku na odpočet daní obdobně uplatní na věci týkající se nároku na osvobození od daní při dodání zboží uvnitř Společenství. K přiznání tohoto nároku může být tedy vyžadováno, aby se dodavatel ujistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu(21).

44. Rozhodující krok ve vývoji tohoto směru judikatury byl učiněn v rozsudku velkého senátu z roku 2010(22). I když podvod, o který se jednalo ve věci, jež vedla k vydání zmíněného rozsudku, nebyl podvodem typu chybějícího obchodníka, zároveň, ke kterým Soudní dvůr dospěl, jsou – pokud jde o nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daní v případě podvodu – univerzální. Generální advokát Cruz Villalón formuloval ústřední právní otázku v této věci podle svého názoru velmi správně takto: „[...] jde o určení, zda je dobrá víra prvkem nezbytným pro možnost přiznání osvobození od daní spojeného s dodáním zboží uvnitř Společenství“(23). Generální advokát Cruz Villalón ve svém stanovisku podal po podrobném rozboru relevantní judikatury na tuto otázku zápornou odpověď, při čemž se odvolával na zásady teritoriality, neutrality a proporcionality(24). Soudní dvůr však tento přístup nenásledoval. Ve svém rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že unijní právo nebrání tomu, aby členské státy v případě daňového podvodu odmítly přiznat nárok na osvobození od daní, neboť toto odmítnutí má odrazující účinek, který směřuje k zabránění jakýmkoli daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem(25). Soudní dvůr navíc shledal, že lze-li důvodně předpokládat, že by pořízení uvnitř Společenství odpovídající dotčenému dodání mohlo uniknout placení DPH, je členský stát odeslán povinen odmítnout přiznat dodavateli zboží nárok na osvobození od daní(26). Tento závěr není zpochybněn zásadou proporcionality ani zásadami neutrality, právní jistoty nebo ochrany legitimního očekávání. Tčto zásad se totiž nemůže platně dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku a ohrozila fungování systému DPH(27).

45. Požadavek dobré víry osoby povinné k dani nebyl sice v rozsudku zmíněném v

předchozím bodě výslovně formulován, avšak tento rozsudek byl na zmíněném požadavku založen a požadavek dobré víry byl potvrzen v nedávném rozsudku, v němž Soudní dvůr rozhodl, že v případě, že se poizovatel dopustil daňového úniku, je důvodné, aby nárok prodávajícího na osvobození od daně podléhal požadavku dobré víry. Kdyby tedy vnitrostátní soud dospěl k závěru, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu, jehož se dopustil poizovatel, a pokud nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému podvodu, musel by odmítnout její nárok na osvobození od DPH(28).

– Dobrá víra osoby povinné k dani jakožto obecná zásada v oblasti DPH

46. V judikatuře tedy existuje zásada, podle které se v případě, že určité plnění je součástí daňového podvodu, k přiznání nároku na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně vyžaduje, aby dotyčný subjekt jednal v dobré víře. Dobrá víra je zde pojata široce, nad rámec tradičního významu tohoto pojmu. Požadavek dobré víry totiž splňuje taková osoba povinná k dani, která nejen že se aktivně nepodílela na daňovém podvodu, ale ani nevěděla nebo nemohla vědět, že se na tomto podvodu podílí. Vyžaduje se tedy, aby osoba povinná k dani byla poctivá, ale i to, aby v případě potřeby jednala s určitou obezřetností s cílem ujistit se o legalitě uskutečňovaných plnění. Tento druhý požadavek, který lze nazvat povinností rozumné péče, se vysvětluje zvláštní úlohou osoby povinné k dani v systému DPH, v rámci něhož není tato osoba pouze osobou dlužící daň, nýbrž i jejím výběrčí. Úspěšné fungování tohoto systému tudíž ve značné míře závisí na chování samotných osob povinných k dani.

47. Kromě toho je třeba uvést, že i když se výraz „dobrá víra“ nepoužívá v souvislosti s nárokem na odpočet daně na vstupu, tuto zásadu dobré víry lze dovodit z judikatury připomenuté v bodě 42 tohoto stanoviska. Podle zmíněné judikatury je totiž v případě, že plnění je součástí daňového podvodu, přiznání nároku na odpočet daně podmíněno dobrou vírou a rozumnou péčí osoby povinné k dani, tzn. skuteností, že se tato osoba na daňovém podvodu vědomě nepodílela a že přijala veškerá nezbytná opatření ke zjištění informací o legalitě uskutečňovaného plnění.

48. Pokud jde o nárok na vrácení daně, který je též zmíněn v předložené otázce, je třeba předeslat, že vrácení daně nepředstavuje v systému DPH samostatné právo z téhož titulu jako nárok na odpočet daně nebo na osvobození od daně. Vrácení daně je právním mechanismem využívaným v případech, kdy není možné zajistit neutralitu daně uplatněním standardních mechanismů systému DPH, zvláště pak odpočtu daně(29). Totéž platí i pro mechanismus upravený v čl. 28b části A odst. 2 šesté směrnice, který stanoví snížení základu daně v členském státě, který vydal identifikační číslo pro DPH, pokud pořízení zboží bylo předmětem daně v členském státě dodání (za předpokladu, že se jedná o dva různé státy). Případné vrácení daně je důvodné pouze tehdy, pokud daň byla zaplacená v prvním členském státě.

49. Nárok na vrácení daně je tedy neodlučitelně spjat s mechanismem, jehož nápravu zajišťuje. Z hlediska uplatnění zásady dobré víry musí tedy přirozeně podléhat témuž zacházení jako zmíněný mechanismus. Jinými slovy u plnění, která jsou součástí daňového podvodu, by v případě, že je osobě povinné k dani, která nejednala v dobré víře a s rozumnou péčí, odepřen nárok na odpočet daně nebo na osvobození od daně, mělo být jakékoli případné vrácení daně související s uvedeným nárokem této osobě též odepřeno.

50. Totéž by mělo podle mého názoru platit i pro ostatní nároky plynoucí ze systému DPH, např. nárok na snížení základu daně podle § 28b odst. 2 šesté směrnice. Požadavek dobré víry osoby povinné k dani, která učinila plnění, jež bylo součástí daňového podvodu, totiž odráží obecnou zásadu, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému. Není tedy namístě rozlišovat mezi nárokem na odpočet daně a nárokem na osvobození od daně na straně jedné a jinými nároky na straně druhé.

51. V tomto ohledu nepovažuji za přesvědčivou argumentaci Komise, podle které musí být s nároky osoby povinné k dani plynoucími z § 28b odst. 2 šesté směrnice zacházeno odlišně z důvodu, že toto ustanovení upravuje výlučnou nápravný mechanismus, jenž umožňuje zajistit neutralitu daně u některých zvláštních dodání zboží uvnitř Společenství. Mechanismy systému DPH, jako jsou odpočet daně zaplacené na vstupu nebo osvobození od daně u dodání zboží uvnitř Společenství, mají zpravidla za cíl zajistit, že daňovou zátěž ponese spotřebitel a že tato zátěž bude pro hospodářské subjekty neutrální. Z judikatury citované v bodech 40 až 45 tohoto stanoviska, o kterou opírám svůj závěr o existenci obecné zásady dobré víry, však vyplývá, že této daňové neutralitě se nemohou důvodně dovolávat osoby povinné k dani, které se úmyslně či z nedbalosti podílely na daňovém podvodu. Z tohoto hlediska tedy nespátují mezi jednotlivými nároky plynoucími z mechanismů systému DPH, jako jsou nárok na odpočet, osvobození nebo vrácení daně, žádný objektivní rozdíl.

52. Zmíněná zásada dobré víry se tedy podle mého názoru má vztahovat nejen na nárok na odpočet daně a osvobození od daně, ale i na jiné nároky existující v systému DPH, jakož i na nárok na vrácení zaplacené daně případně související s uvedenými nároky.

53. Požadavek takto uložený osobám povinným k dani není však požadavkem dosáhnout určitého výsledku, nýbrž pouhým požadavkem vynaložit veškeré potřebné úsilí. Podle vyjádření použitého Soudním dvorem musejí hospodářské subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována k tomu, aby se ujistily, že jejich plnění nejsou součástí daňového podvodu, mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění(30). Určení opatření, jež lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, závisí hlavně na okolnostech daného případu. Osobám povinným k dani však nelze ukládat, aby provedly kontroly, které mají obvykle provést daňové orgány(31). Zásada dobré víry tedy není výlučnou na úkor osob povinných k dani. Právě naopak, ve většině věcí projednávaných Soudním dvorem skutečnost, že osoba povinná k dani nevzdala a nemohla vzdát, že se svým plněním podílí na daňovém podvodu, jí umožnila zachovat si nárok na odpočet daně nebo na osvobození od daně(32). Tento nárok by případně mohl být této osobě přiznán i tehdy, pokud nebyly splněny hmotněprávní podmínky jeho vzniku(33). Zásada dobré víry tak umožňuje zajistit spravedlivé rozložení rizika podvodu mezi daňovou správu a osoby povinné k dani, jakož i mezi jednotlivé osoby zúčastněné na daném plnění(34).

54. Zbývá ještě upřesnit, co se rozumí „plněním, které je součástí podvodu“, v kontextu podvodu typu chybějícího obchodníka. Připomínám, že tento druh podvodu spočívá v sérii dodání zboží, z nichž alespoň jedno je dodáním uvnitř Společenství, v důsledku něhož je DPH skutečně zaplacená (zahrnuta do ceny) při dodání zboží na výstupu, ale není odvedena daňové správě. Na první pohled se tak může jevit, že součástí daňového podvodu je pouze dotčené dodání zboží uvnitř Společenství (a samozřejmě jeho logický důsledek, tj. pořízení téhož zboží uvnitř Společenství). Tím by však nebyla zohledněna složitost předemtného daňového podvodu. Jeho *modus operandi* totiž vyžaduje uskutečnění několika dodání zboží, a to jak na vstupu, tak na výstupu. To je nejzřejmější v případě kolotočového podvodu, při němž mezi týmiž hospodářskými subjekty několikrát obíhá totéž zboží. Cílem po sobě jdoucích dodání zboží tak není nic jiného než poskytnout příležitosti vyhnout se daňové povinnosti a následně zastít daňový podvod. Aťkoli okolnosti každé věci musí být samozřejmě posouzeny individuálně, není

přesto *prima facie* vyloučeno, že všechna plnění uskutečněná v těchto, v rámci něhož došlo k daňovému podvodu typu chybějícího obchodníka, budou považována za tvořící součást tohoto podvodu.

55. Samozřejmě může dojít k tomu, že se v takovém těchto podvodů nevdomky ocitne hospodářský subjekt, pro který uskutečněné dodání představuje běžnou hospodářskou činnost. Jedná-li tento subjekt v dobré víře a s požadovanou řádnou péčí, je pak chráněn.

– Nutnost výslovných ustanovení ve vnitrostátním právu

56. Předkládající soud se též snaží zjistit, zda jednotlivé nároky plynoucí ze systému DPH mohou být odepřeny i navzdory neexistenci konkrétních ustanovení v tomto smyslu ve vnitrostátním právním řádu. Jsem názoru, že uznání existence obecné zásady dobré víry osoby povinné k dani v uvedeném právním řádu jakožto podmínky k uplatnění těchto nároků umožní podat na tuto otázku kladnou odpověď.

57. Tento požadavek dobré víry totiž odráží obecný zákaz zneužívání daňového režimu a daňových úniků, jakož i zásadu, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv priznaných unijním právním řádem. Uplatní-li se tato zásada na systém DPH, vychází ze samotného uspořádání tohoto systému, takže nevyžaduje konkrétní vyjádření v právních předpisech. Stejně jako Soudní dvůr nepotřeboval k zakotvení zásady dobré víry konkrétní ustanovení v šesté směrnici, tak ani vnitrostátní soudy nepotřebují k uplatnění této zásady v konkrétních případech vnitrostátní ustanovení.

58. Argument, který uplatnila hlavní Komise ve svém písemném vyjádření, podle kterého se případ nároku na odpočet daní liší od případu osvobození od daní při dodání zboží uvnitř Společenství, nepovažuji za přesvědčivý. Zmínka obsažená v čl. 28c části A písm. a) prvním pododstavci šesté směrnice o „podmínkách, které [členské státy] stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění níže uvedených osvobození, a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu“, podle Komise znamená, že odepření nároku na osvobození od daní vyžaduje konkrétní ustanovení ve vnitrostátním právu, na rozdíl od odepření nároku na odpočet daní, neboť pro odpočet neexistuje v šesté směrnici žádný odkaz na vnitrostátní předpisy.

59. Takovýto výklad není podle mého zdání v souladu se strukturou ani s cílem citovaného ustanovení. Vzhledem k tomu, že režim zdanění obchodu mezi členskými státy spočívá na informacích poskytnutých osobami povinnými k dani, bylo totiž nutno stanovit jednotlivé formální náležitosti, jež tímto osobám umožní prokázat, že hmotněprávní podmínky k priznání nároku na osvobození od daní byly splněny. Šestá směrnice ponechává stanovení těchto formálních náležitostí na členských státech, které musí při výkonu této pravomoci jednat v souladu se zásadami neutrality, proporcionality a právní jistoty(35). Pravidla takto stanovená členskými státy mají sice vskutku za cíl mimo jiné předcházet zneužití daňového režimu, daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Nejsou však určena k uplatnění výlučně na plnění, jež jsou součástí daňového podvodu, nýbrž k tomu, aby se jimi řídila všechna plnění, mezi něž v první řadě patří legální plnění. Naproti tomu otázka důsledků porušení nebo zneužití právních pravidel v souvislosti s fungováním systému spadá do oblasti unijního práva. Nárok na osvobození od daní v případě daňového podvodu tak spadá pod samotný mechanismus DPH a pod obecné zásady vyplývající z judikatury citované v tomto stanovisku.

60. Odepření nároků plynoucích ze systému DPH v případě účasti osob povinných k dani na daňovém podvodu není ani, jak to ve svém vyjádření tvrdí společnost Italmoda, „trestem v materiálním smyslu“, který podle článku 7 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950, a podle článku 49 Listiny základních práv

Evropské unie musí být stanoven důležitějším právním předpisem. Vzhledem k tomu, že dobrá víra osoby povinné k dani je předpokladem k nabytí zmíněných nároků, jejich odepření nesmí být považováno za trest, nýbrž za prvek inherentní systému DPH.

61. Stejně tak nemohu sdílet názor vyjádřený společností Italmoda, že uplatnění judikatury vyplývající z rozsudků Kittel a Recolta Recycling(36) a R.(37) na projednávanou věc – jelikož skutkové okolnosti v původním řízení předcházely tímto rozsudkům – je retroaktivním uplatněním práva. Povinnost poctivosti a řádné péče v obchodních vztazích, a to i v případě orgánů veřejné moci, je totiž vlastní každé hospodářské činnosti, takže se osoby povinné k dani nemohou neznalostí této povinnosti důvodně dovolávat.

62. K tomuto je třeba dodat, že podle ustálené judikatury výklad pravidla unijního práva, který Soudní dvůr podává při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto pravidla tak, jak musí být nebo jak mělo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy nabylo účinnosti. Z toho vyplývá, že takto vyložené pravidlo může a musí být soudy použito i na právní vztahy vzniklé a založené před vydáním rozsudku, kterým bylo rozhodnuto o žádosti o výklad(38). Omezení časových účinků rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce je výjimkou; možné tehdy, jsou-li splněny k tomu nezbytné podmínky(39). K takovému omezení v rozsudcích zmíněných v bodě 61 tohoto stanoviska nedošlo.

63. Vzhledem k výše uvedeným úvahám musí být na první předběžnou otázku ve věci C-131/13 odpovězeno tak, že ustanovení šesté směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní orgány musí osobě povinné k dani, která věděla nebo měla vědět, že se podílí na daňovém podvodu, odepřít nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně a nárok na snížení základu daně podle mechanismu upraveného v čl. 28b části A odst. 2 druhém pododstavci této směrnice, jakož i jakýkoli případný s tím související nárok na vrácení daně, a to i v případě neexistence výslovných ustanovení v tomto smyslu ve vnitrostátních právních předpisech.

Ke druhé předběžné otázce ve věci C-131/13

64. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda skutečnost, že k daňovému podvodu došlo v jiném členském státě, než je stát, který by byl příslušný k odepření jednotlivých nároků osobě povinné k dani, má vliv na možnost nebo povinnost tyto nároky odepřít.

65. Odpověď musí být podle mého názoru záporná, a to ze tří důvodů.

66. Zaprvé, jelikož rozhodujícím kritériem pro posouzení nároku osoby povinné k dani je její chápání situace, území, na němž k daňovému podvodu došlo, je bezvýznamné. Ať byl daňový podvod spáchán v členském státě příslušném k odepření jednotlivých nároků osobě povinné k dani, nebo v jiném členském státě, pokud osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se na tomto daňovém podvodu podílí, každopádně nejednala v dobré víře a s požadovanou řádnou péčí.

67. Zadruhé, aťkoli daňové záležitosti spadají do vlastní pravomoci členských států, systém DPH je jednotným systémem, z něhož plynoucí příjmy jsou částečně odváděny do unijního rozpočtu. Členské státy jsou tedy povinny spolupracovat s cílem chránit řádné fungování tohoto systému jako celku. Bylo by v rozporu s touto povinností, kdyby se členské státy mohly nebo musely omezit na předcházení daňovým podvodům, k nimž dochází na jejich vlastních územích.

68. Konečně zatřetí, některé druhy daňového podvodu, jako je podvod typu chybného obchodníka, spoívají právě na mechanismech režimu zdaňování obchodu uvnitř Společenství. Rentabilitu tohoto druhu daňového podvodu totiž zajišťuje především rozdíl mezi cenou za

pořízení zboží uvnitř Společenství, nezatížené DPH (nebo s ním související dodání je od daní osvobozeno), a cenou za dodání téhož zboží uskutečněnou na výstupu, navýšenou o DPH (která nebude odvedena daňové správy). Kromě toho skutečnost, že podvodné plnění podléhá pravomoci daňových orgánů dvou různých států, činí odhalení daňového podvodu obtížnějším. Tentýž daňový podvod spáchaný v rámci jednoho členského státu by pachatelům přinesl pouze rozdíl mezi daní zaplacenou na vstupu a splatnou daní a daňové orgány by jej rychle odhalily pouhým srovnáním k němu se vztahujících přiznání a faktur. Předcházení podvodu typu chybovajícího obchodníka pouze přímo poškozeným členským státem by tudíž nebylo účinné. Kromě toho v případě četných podvodných dodání, do něhož je zapojeno více členských států, by mohlo být obtížné s jistotou určit přesné daňové ztráty každého zúčastněného členského státu.

K této předběžné otázce ve věci C-131/13

69. Tato předběžnou otázkou se předkládající soud snaží získat výklad pojmu „[je] předem dan“ obsaženého v čl. 28b části A odst. 2 šesté směrnice za předpokladu, že na jeho první otázku bude odpovězeno záporně. Jeho otázka se konkrétně týká toho, zda zdanění musí být výsledkem přiznání poplatkovatele, nebo zda může plynout z jiných okolností, zejména z vymáhání daní ze strany daňových orgánů. Vzhledem k tomu, že navrhuji podat na první předběžnou otázku kladnou odpověď, odpověď na tuto otázku je bezpředemtná. Vzhledem k tomu, že dobrá víra osoby povinné k dani je rozhodujícím prvkem pro přiznání nebo odepření nároku plynoucího z předemtného ustanovení, je totiž definice výše uvedeného pojmu irelevantní, neboť při nedostatku této dobré víry v daném případě se mechanismus upravený ve zmíněném ustanovení neuplatní.

70. Pokud by Soudní dvůr odpověděl na první otázku záporně, přinejmenším pokud jde o nárok plynoucí z čl. 28b části A odst. 2 šesté směrnice, mám za to, že odpověď na tuto otázku již vyplývá z výkladu čl. 28b části A odst. 2 druhého a třetího pododstavce šesté směrnice podaného Soudním dvorem, podle kterého použití mechanismu upraveného ve zmíněném druhém pododstavci podléhá splnění kumulativních podmínek uvedených ve zmíněném třetím pododstavci, mezi něž patří podmínka, že „poplatitel splnil povinnost podat prohlášení“ (40).

71. Předkládající soud se ve své této otázce rovněž táže, zda je skutečnost, že předemtné dodání zboží bylo součástí daňového podvodu, o kterém osoba povinná k dani věděla nebo věděla měla, relevantní pro výklad pojmu „[je] předem dan“. Nejde zde však o otázku výkladu výše zmíněného pojmu, nýbrž o to, zda se uplatní či neuplatní mechanismus upravený v posuzovaném ustanovení. Toto uplatnění přitom závisí na odpovědi na první předběžnou otázku.

Závěry

72. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr prohlásil žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věcech C-163/13 a C-164/13 za nepřijatelné a na předběžné otázky položené ve věci C-131/13 odpověděl takto:

„1) Ustanovení 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, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní orgány musí osobě povinné k dani, která věděla nebo měla vědět, že se podílí na daňovém podvodu, odepřít nárok na odpot daní zaplacené na vstupu, nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daní a nárok na snížení základu daní podle mechanismu upraveného v čl. 28b části A odst. 2 druhém pododstavci této směrnice, jakož i jakýkoli případný s tím související nárok na vrácení daní, a to i v případě neexistence výslovných ustanovení v tomto smyslu ve vnitrostátních právních předpisech.

2) Skutečnost, že k daňovému podvodu došlo v jiném členském státě, než je členský stát příslušný k odepření nároků vyjmenovaných v bodě 1 osob k povinné dani, nemá vliv na povinnost vnitrostátních orgánů tyto nároky odepřít.“

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Viz tisková zpráva Komise ze dne 19. září 2013, IP/13/844.

3 – Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

4 – Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274.

5 – *Staatsblad* 1968, č. 329.

6 – Rozsudek Melki a Abdeli (C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27).

7 – Rozsudek Schmidberger (C-112/00, EU:C:2003:333, bod 39 a citovaná judikatura).

8 – Rozsudek Melki a Abdeli (EU:C:2010:363, bod 27 a citovaná judikatura).

9 – Podle přesného znění předkládacích rozhodnutí ve věcech C-163/13 a C-164/13.

10 – Opírám se především o velmi podrobný rozbor tohoto jevu obsažený v Limbourg, N., „Les différentes typologies répertoriées en matière de carousel TVA“, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Brusel, 2013, s. 63 až 93. Viz též zejména Griffioen, M., a van der Hel, L., „New European Approach to Combat VAT Fraud“, *Intertax*, sv. 42, 2014, č. 5, s. 298 až 305; Wolf, R. A., „VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch perspective“, *Intertax*, sv. 39, 2011, č. 1, s. 26 až 37; Pabiański, T., a Li?, W., „Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy podatku VAT“, *Przegląd podatkowy*, č. 1, 2007, s. 18 až 27, a č. 3, 2007, s. 13 až 23. Viz též stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:174, body 27 až 35).

11 – Viz zejména rozsudky BP Supergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, bod 18); Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 15), a Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 24).

12 – Viz zejména rozsudek Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 23).

13 – Rozsudek Sosnowska (EU:C:2008:395, bod 17).

14 – Viz mimo jiné rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 76); Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71), jakož i rozsudek Sosnowska (EU:C:2008:395, bod 22).

15 – Viz zejména rozsudky Halifax a další (EU:C:2006:121, body 68 až 70 a citovaná judikatura) a Maks Pen (EU:C:2014:69, bod 26).

16 – Viz zejména rozsudky Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, bod 32), jakož i Halifax a další (EU:C:2006:121, bod 85).

17 – Rozsudek Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

18 – Tamtéž (bod 59).

- 19 – Tamtéž (bod 58).
- 20 – Rozsudek Maks Pen (EU:C:2014:69, body 26 a 27).
- 21 – Rozsudek Teleos a další (C?409/04, EU:C:2007:548, bod 65).
- 22 – Rozsudek R. (C?285/09, EU:C:2010:742).
- 23 – Viz jeho stanovisko ve věci R. (C?285/09, EU:C:2010:381, bod 43).
- 24 – Tamtéž (body 57 až 109).
- 25 – Rozsudek R. (EU:C:2010:742, body 49 a 50).
- 26 – Tamtéž (bod 52).
- 27 – Tamtéž (body 53 a 54).
- 28 – Rozsudek Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, body 50 a 54).
- 29 – Například v případě, kdy částka daně zaplacené na vstupu přesahuje částku daně splatné během posuzovaného daňového období.
- 30 – Rozsudek Kittel a Recolta Recycling (EU:C:2006:446, bod 51).
- 31 – Rozsudek Mahagében a Dávid (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, body 59 až 65).
- 32 – Viz mimo jiné rozsudky Optigen a další (C?354/03, C?355/03 a C?484/03, EU:C:2006:16); Mahagében a Dávid (EU:C:2012:373), jakož i VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592).
- 33 – Rozsudek Teleos a další (EU:C:2007:548, bod 2 výroku). Viz též věc, ve které byl vydán rozsudek Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547), v níž nebylo jisté, zda předemtné zboží dodané uvnitř Společenství skutečně opustilo vnitrostátní území. I přesto Soudní dvůr podmínil možnost odmítnout nárok na osvobození od daně tím, že prodávající věděl nebo měl vědět, že dané plnění bylo součástí podvodu.
- 34 – V tomto smyslu viz rozsudek Teleos a další (EU:C:2007:548, bod 58).
- 35 – V tomto smyslu viz rozsudek Teleos a další (EU:C:2007:548, body 44 a 45).
- 36 – EU:C:2006:446
- 37 – EU:C:2010:742
- 38 – Viz zejména rozsudky Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, bod 16), jakož i Brzeziński (C?313/05, EU:C:2007:33, bod 55).
- 39 – Viz zejména rozsudek Brzeziński (EU:C:2007:33, bod 56).
- 40 – Rozsudek X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C?536/08 a C?539/08, EU:C:2010:217, bod 36).