

62016CC0374

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

NILSE WAHLA

přednesené dne 5. července 2017 (1)

Spojené věci C-374/16 a C-375/16

RGEX GmbH, v likvidaci, zastoupená likvidátorem Rochusem Geisselem

proti

Finanzamt Neuss (C-374/16)

a

Finanzamt Bergisch Gladbach

proti

Igoru Butinovi (C-375/16)

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 178 písm. a) – Nárok na odpočet – Podmínky výkonu – Článek 226 bod 5 – Údaje požadované na fakturách – Adresa osoby povinné k dani – Dobrá víra ve splnění požadavků pro nárok na odpočet – Obcházení zákona nebo zneužití práv – Vnitrostátní řízení – Zásada efektivit“

I. Úvod

1.

V těchto věcech vyvstávají dvě otázky týkající se výkladu unijních pravidel, jimiž se řídí daň z přidané hodnoty (DPH).

2.

První otázka se týká toho, jak má být vykládán požadavek stanovený v čl. 226 bod 5 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) (2), uvést na fakturu adresu osoby povinné k dani. Předkládající soud – dva různé senáty Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) – se ptá, zda pojem „adresa“ je třeba chápat jako místo, kde osoba povinná k dani vykonává hospodářskou činnost, či zda stačí, že tam může být pouze kontaktována.

3.

Druhá otázka se týká toho, zda a v rámci jakého řízení se osoba povinná k dani může dovolávat za účelem odpočtu DPH odvedené na vstupu toho, že byla v dobré víře ohledně správnosti faktur, pokud správní orgán zjistí, že vystavitel těchto faktur je zapojen do podvodu nebo zneužívajícího

jednání.

II. Právní rámec

A. Právní předpisy Unie

4.

Článek 168 směrnice o DPH stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a)

DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]

5.

Článek 178 směrnice o DPH, ve znění použitelném době rozhodné z hlediska skutečností ve věci C-375/16, stanoví (3):

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a)

při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6;

[...]

6.

Článek 226 směrnice o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinné pouze tyto údaje:

[...]

5)

plné jméno a adres[a] osoby povinné k dani a poskytovatele nebo příjemce;

[...]

B. Vnitrostátní právní předpisy

7.

Ustanovení § 14 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) stanoví:

„1)

Fakturou je každý dokument, kterým je vyúčtováno dodání nebo jiné plnění, bez ohledu na to, jak je tento dokument v obchodním styku označen. Musí být zaručena pravost původu faktury, neporušitelnost jejího obsahu a řitelnost. Pravost původu znamená jistotu o totožnosti osoby, která fakturu vystavila.

[...]

4)

Faktura musí obsahovat tyto údaje:

1.

plné jméno a adresu poskytovatele a příjemce plnění“.

8.

Ustanovení § 15 UStG stanoví:

„1)

Podnikatel může odečíst následující částky jako daň odvedenou na vstupu:

1.

daň splatnou ze zákona za dodání a jiná plnění, která byla poskytnuta jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku. Podmínkou nároku na odpočet daně je, že podnikatel disponuje fakturou vystavenou podle ustanovení § 14 a § 14a.“

9.

Ustanovení § 163 Abgabenordnung (daňový zákoník, dále jen „AO“) stanoví:

„Daně mohou být stanoveny v nižší výši a jednotlivé zdaňovací základy, které zvyšují daň, nemusí být při stanovení daně zohledněny, pokud by uložení daní za okolností konkrétního případu nebylo spravedlivé. [...]“

10.

Ustanovení § 227 AO stanoví:

„Finanční orgány se mohou zcela nebo zčásti vzdát nároků vycházejících z daňového dluhu, pokud by jejich výběr byl za okolností daného případu nespravedlivý; za stejných podmínek mohou být již vybrané částky vráceny nebo započteny.“

III. Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

A. Věc C-374/16

11.

RGEX GmbH je společnost s ručením omezeným, která obchodovala s motorovými vozidly. Tato společnost, založená v prosinci 2007, se od roku 2015 nachází v likvidaci. Jediným společníkem a

jednatelem společnosti RGEX byl Rochus Geissel, který nyní zastupuje společnost jako likvidátor.

12.

RGEX ve svém přiznání k DPH za rok 2008 uvedla mimo jiné dodání motorových vozidel v rámci Unie osvobozené od daně a 122 případů odpoutání daně týkajících se vozidel pořízených od společnosti EXTEL GmbH ve výši 1985443,42 eura.

13.

Příslušný Finanzamt (finanční úřad, Německo) v té době s údaji společnosti RGEX nesouhlasil a rozhodnutím ze dne 31. srpna 2010 vyměřil DPH za rok 2008 podle zjištění dvou kontrol zaměřených na DPH. Dodání motorových vozidel v rámci Unie do Španělska, která byla v daňovém přiznání uvedena jako osvobozená od daně, podle tohoto úřadu podléhají dani, protože dotčená vozidla nebyla dodána do Španělska, nýbrž byla prodána v Německu. Částky daně zaplacené na vstupu uplatňované na základě faktur vystavených společnostmi EXTEL nejsou podle uvedeného rozhodnutí odpoutatelné, protože se jedná o „fiktivní firmu“, která na fakturační adrese nemá sídlo.

14.

RGEX toto rozhodnutí neúspěšně napadla. Následně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k příslušnému Finanzgericht (finanční soud, Německo).

15.

Finanzgericht (finanční soud) z velké části žalobu zamítl jako neopodstatněnou. Konstatoval, že aťkoliv na adrese, kterou uvedla společnost EXTEL na svých fakturách, bylo sídlo její kanceláře, byla to ve skutečnosti jen „adresa poštovní schránky“. Společnost EXTEL mohla být na této adrese kontaktována pouze prostřednictvím pošty. Na této adrese se sice nacházela úřední kancelář, ale žádné z obchodních činností společnosti EXTEL tam neprobíhaly. Finanzgericht (finanční soud) odmítl rovněž argumenty společnosti RGEX založené na údajném legitimním očekávání. Podle jeho názoru §15 UStG nepříznivě stanoví žádnou ochranu dobré víry v to, že požadavky nároku na odpoutání byly splněny. Legitimní očekávání lze tedy zohlednit nanejvýš v rámci zvláštního řízení ke zmírnění nepřiměřené tvrdosti zákona podle § 163 a § 227 AO.

16.

RGEX podala proti rozsudku finančního soudu odvolání k Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud). Vzhledem k tomu, že uvedený soud má pochybnosti o správném výkladu unijního práva, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Obsahuje faktura nezbytná podle čl. 168 písm. a) ve spojení s čl. 178 písm. a) [směrnice o DPH] k uplatnění nároku na odpoutání daně „plnou adresu“ ve smyslu čl. 226 bodu 5 [téže směrnice], pokud dodavatel uvede na fakturu vystavené za plnění, které poskytl, adresu, na které je sice dosažitelný prostřednictvím pošty, ale na které nevykonává žádnou hospodářskou činnost?

2)

Brání čl. 168 písm. a) ve spojení s čl. 178 písm. a) [směrnice o DPH] s ohledem na zásadu efektivity vnitrostátní praxe, která zohledňuje dobrou víru příjemce plnění ve splnění podmínek odpoutání daně pouze mimo vyměňovací řízení ke stanovení daně, v rámci zvláštního řízení ke

zmírnění nepřiměřené tvrdosti zákona? Lze se v tomto ohledu dovolávat ?l. 178 písm. a) [směrnice o DPH]?”

B. V?c C?375/16

17.

Igor Butin, který provozuje obchod s motorovými vozidly v N?mecku, na základě faktur odečetl DPH na vstupu u ?ady vozidel zakoupených od podniku Z a určených k dalšímu prodeji. Vzhledem k tomu, že Z působí pouze na internetu, byla vozidla někdy dodána I. Butinovi nebo jeho zaměstnancem do ulice, kde měl podnik Z sídlo – třebaže obchodní ?innost neprovozoval na této adrese – a někdy na veřejná místa, jako prostranství před nádražím.

18.

V rámci daňové kontroly provedené u I. Butina dospěl kontrolor k názoru, že daň na vstupu uvedenou na fakturách vystavených společností Z nelze odečíst, protože adresa dodavatele, kterou Z na těchto fakturách uvedla, je nesprávná. Nic na této adrese nesvědčí pro přítomnost podniku: slouží jako adresa poštovní schránky, na které si společnost Z pouze vyzvedávala poštu. Auditor konstatoval, že společnost Z neměla v N?mecku stálou provozovnu.

19.

Příslušný finanční úřad se s tímto názorem ztotožnil a dne 13. září 2013 vydal opravené daňové výměry pro léta 2009 až 2011. Rozhodnutím ze dne 1. října 2013 odmítl žádost I. Butina o změnu výměru z důvodu nepřiměřené tvrdosti zákona podle § 163 AO.

20.

Finanzgericht (finanční soud), u kterého I. Butin napadl rozhodnutí finančního úřadu, žalobě vyhověl. Zmíněný soud byl toho názoru, že uvedení adresy na faktuře, jak jej vyžaduje bod 1 první vety § 14 odst. 4 UStG, neznamená, že tam musí probíhat podnikatelská ?innost. Uvedený soud konstatoval, že s ohledem na technický pokrok a změny obchodní praxe je stávající vnitrostátní judikatura překonaná. Finanční soud kromě toho dospěl k závěru, že žaloba je opodstatněná i stran podpůrného návrhu na změnu výměru daně z důvodu nepřiměřené tvrdosti zákona. Igor Butin podle uvedeného soudu učinil vše, co po něm lze rozumně vyžadovat, aby ověřil postavení Z jako podniku a správnost obsahu faktur.

21.

Finanční úřad se proti tomuto rozsudku odvolal k Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud). Vzhledem k tomu, že tento soud má pochybnosti o správném výkladu unijního práva, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Vyžaduje ?l. 226 bod 5 [směrnice o DPH] uvedení adresy osoby povinné k dani, na které vykonává hospodářskou ?innost?

2)

V případě záporné odpovědi na první otázku:

a)

Stačí pro uvedení adresy podle čl. 226 bodu 5 směrnice o DPH adresa poštovní schránky?

b)

Jakou adresu má uvádět na faktuře osoba povinná k dani, která provozuje podnik bez provozovny (např. internetový obchod)?

3)

Má být pro případ, že nejsou splněny formální náležitosti faktury podle článku 226 směrnice o DPH, poznán odpot daně na vstupu vždy, pokud nedošlo k daňovému úniku nebo pokud osoba povinná k dani nevzdala a nemohla vzdát o tom, že byla zapojena do podvodu, nebo zásada legitimního očekávání v takovém případě vyžaduje, aby osoba povinná k dani učinila vše, co po ní lze rozumně vyžadovat k ověření správnosti údajů na faktuře?“

C. řízení před Soudním dvorem

22.

Usnesením padesedy Soudního dvora ze dne 22. července 2016 byly věci C-374/16 a C-375/16 spojeny pro účely písemné části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

23.

Písemná vyjádření předložili I. Butin, německá a rakouská vláda a Komise.

IV. Analýza

A. Úvodní poznámky

24.

Úvodem je třeba zdůraznit, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je cílem režimu odpot daně zcela sejmout z podnikatele břímě DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností. Zásada daňové neutrality, z níž vychází společný systém DPH, zaručuje, aby všechny hospodářské činnosti bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že samy podléhají DPH, jsou zdaněny zcela neutrálním způsobem (4). Tato zásada odráží v záležitostech týkajících se DPH zásadu rovného zacházení (5).

25.

Článek 168 písm. a) směrnice o DPH vyjmenovává věcné hmotněprávní podmínky pro odpot daně na vstupu. Aby mohly hospodářské subjekty uplatnit tento nárok, musí být splněny tři podmínky. Zaprvé dotčená osoba musí být osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice. Zadruhé zboží a služby, v souvislosti s nimiž je uplatňován tento nárok, musí osoba povinná k dani použít pro účely svých vlastních zdaněných plnění na výstupu. Zatřetí zboží nebo služby použité jako vstupy musí být poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (6).

26.

Pokud jde o formální hmotněprávní podmínky nároku na odpot, čl. 178 písm. a) šesté směrnice stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3

oddíly 3 až 6 této směrnice (7). Mezi tímto ustanoveními je pro účely tohoto řízení relevantní obzvláště § 226 směrnice: uvádí seznam údajů, které musí být uvedeny na faktuře. Pátým bodem na seznamu je „plné jméno a adresa osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce“.

27.

Včetně hmotněprávní podmínky odpovědi daně na vstupu nejsou předmětem tohoto řízení. Předběžné otázky se týkají pouze splnění formálních podmínek nároku na odpověď DPH, a to ze dvou hledisek. Zaprvé předkládající soud žádá o výklad pojmu „adresa“ ve smyslu § 226 směrnice o DPH. Zadruhé pro případ, že Soudní dvůr vyloží tento pojem jako adresu, kde dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb vykonává hospodářskou činnost, táže se předkládající soud, za jakých okolností se osoba povinná k dani přesto může dovolávat své dobré víry ve splnění podmínek stanovených § 226 bod 5 směrnice o DPH.

B. K první otázce ve věci C-374/16 a prvním dvěma otázkám ve věci C-375/16

28.

Podstatou první otázky předkládajícího soudu ve věci C-374/16 a prvních dvou otázek ve věci C-375/16, které budu zkoumat společně, je, zda § 226 bod 5 směrnice o DPH brání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje nárok na odpověď DPH tím, že je na faktuře uvedena adresa, kde její vystavitel vykonává hospodářskou činnost.

29.

Podle předkládacího rozhodnutí totiž UStG – jak jej tradičně vykládají vnitrostátní soudy – vyžaduje, aby „adresa“ na faktuře byla tou, kde vystavitel faktury vykonává hospodářskou činnost. Na základě této judikatury bylo v předchozích řízeních konstatováno, že faktury obou podniků jsou v rozporu s UStG, jelikož vystavitel faktury uvedl pouze adresu poštovní schránky. V důsledku toho nemohli takoví zákazníci tohoto obchodníka, jako jsou žalobci v předchozích řízeních, použít jím vystavené faktury k odpovědi daně na vstupu.

30.

Z důvodů, které uvedu dále, zastávám názor, že § 226 bod 5 směrnice o DPH brání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje nárok na odpověď DPH na vstupu tím, že je na faktuře uvedena adresa, kde vystavitel faktury vykonává hospodářskou činnost.

1. Některé relevantní zásady

31.

Zaprvé pojem „adresa“ musí být posuzován v kontextu některých důležitých zásad, plynoucích z ustálené judikatury.

32.

Podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na odpověď zásadním prvkem systému DPH zavedeného směrnicí o DPH a nemůže být tedy v zásadě omezen (8). Odpověď DPH na vstupu je třeba přiznat, pokud jsou splněny včetně hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nesplnily některé formální podmínky. Soudní dvůr konkrétně konstatoval, že držení faktury s údaji stanovenými v § 226 směrnice 2006/112 představuje formální, a nikoliv věcnou podmínku nároku na odpověď DPH (9).

33.

§lánek 226 sm?rnice 2006/112 nadto up?es?uje, že aniž jsou dot?ena zvláštní ustanovení této sm?rnice, uvád?jí se na fakturách vystavovaných podle ?lánek? 220 a 221 pro ú?ely DPH povinn? pouze údaje uvedené v tomto ?látku. Podle ustálené judikatury tedy ?lenské státy nemohou vázat využití práva na odpo?et DPH na spln?ní podmínek týkajících se obsahu faktur, které nejsou výslovn? stanoveny ve sm?rnici o DPH (10).

34.

Ve výše uvedených v?cech Soudní dv?r soustavn? zaujímal k výkladu pravidel DPH realistický a pragmatický, nikoliv formalistický p?ístup. Takový p?ístup je podle všeho v rozporu s vnitrostátními opat?eními, která nejen, že vykládají požadavek „adresy“ na faktu?e obzvláš? striktn? a formáln?, ale nadto spojují s nespln?ním tohoto požadavku dalekosáhlé d?sledky.

2. Jazykový výklad ?l. 226 bod 5 sm?rnice o DPH

35.

Zadruhé, jak zd?raznila Komise, v textu sm?rnice o DPH není nic, co by podporovalo takový striktní výklad tohoto požadavku.

36.

Obvyklý smysl tohoto pojmu (11) odkazuje na jakýkoliv druh adresy, v?etn? „adresy poštovní schránky“, pokud lze osobu na této adrese skute?n? kontaktovat.

37.

Obecné zn?ní použité v ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH p?i definování osoby povinné k dani (12) rovnž podporuje tento názor.

3. Teleologický výklad ?l. 226 bodu 5 sm?rnice o DPH

38.

Zat?etí, a co je podstatn?jší, striktní výklad pojmu „adresa“ není od?vodn?ný s ohledem na funkci faktury v systému DPH.

39.

Jak Soudní dv?r zd?raznil, faktura dokládá hospodá?skou transakci, p?i?emž umož?uje da?ovému orgánu kontrolu zaprvé odvedení a p?íznání dan? splatné vystavitelem faktury a zadruhé existence nároku osoby povinné k dani, která je p?íjemcem zboží nebo služeb, na odpo?et DPH (13). Jako taková je pro posledn? uvedeného zásadním d?kazem jeho nároku na odpo?et DPH na vstupu.

40.

Povinnost uvést na faktuře adresu vystavitele faktury stanovena v § 126 odst. 5 směrnice o DPH musí být vykládána ve světle této dvojí funkce faktury. Uvedení adresy vystavitele na faktuře slouží – ve spojení s jeho jménem a identifikačním číslem pro účely DPH – k prokázání souvislosti mezi danou hospodářskou transakcí a konkrétním hospodářským subjektem, vystavitelem faktury (14). Jinak by bylo nemožné identifikaci vystavitele faktury.

41.

Tato identifikace je zásadní k tomu, aby daňové orgány mohly provádět nezbytné kontroly, zda byla DPH přiznána a odvedena (15). Na druhé straně identifikace rovněž umožňuje osobě povinné k dani ověřit, zda je vystavitel faktury osobou povinnou k dani pro účely použití pravidel DPH.

42.

Vzhledem k výše uvedenému se nemohu ztotožnit s názorem vyjádřeným rakouskou a německou vládou, že existence skutečné hospodářské činnosti nebo hmatatelná přítomnost podnikatelské činnosti na adrese uvedené na faktuře je nezbytná k tomu, aby byla možná správná identifikace vystavitele faktury a bylo možné jej kontaktovat. Podle článku 226 směrnice o DPH totiž musí faktura obsahovat také řadu údajů, které slouží tomuto účelu. Mezi nimi je obzvláště důležité identifikační číslo dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb pro účely DPH. Toto číslo mohou orgány snadno ověřit. Platnost tohoto čísla si kromě toho může kdokoliv ověřit, a to i on-line.

43.

Nelze zapomínat na to, že podniky musí k tomu, aby získaly identifikační číslo pro účely DPH, absolvovat proces registrace, v němž musí předložit lokální přihlášku k registraci k DPH s příslušnými podklady. členské státy jsou povinny uchovávat určité údaje na základě pravidel DPH (16). členské státy tedy musí shromažďovat různé informace o všech hospodářských subjektech, kterým bylo přiděleno identifikační číslo pro účely DPH (17). Zjevně nepotřebují – pouze nebo obzvláště – adresu uvedenou na faktuře, aby identifikovaly vystavitele a určily, kde a jak jej lze kontaktovat.

4. Výklad za současných podmínek

44.

Začtvrté požadavek vykonávat hospodářskou činnost (nebo alternativně mít prostory) na adrese uvedené na faktuře je – jak zdůraznil předkládající soud – nepřesvědčivý s ohledem na různé způsoby organizace podnikání a výkonu hospodářské činnosti v současnosti. To platí obzvláště vzhledem k nedávnému vývoji v hospodářství v důsledku mimo jiné elektronického obchodu, sdílení kanceláří a práce z domova.

45.

S ohledem na tento vývoj je někdy obtížné spojit hospodářskou činnost s konkrétním fyzickým místem. Jak zdůrazňuje I. Butin ve svém písemném vyjádření, v současnosti je možné podnikat formou koupě a prodeje zboží na internetové platformě pouze s počítačem a připojením k internetu téměř odkudkoliv na světě.

46.

Požadavek vykonávat na adrese uvedené na faktuře hospodářskou činnost (nebo mít tam

prostory) by tedy byl u těchto podniků, které neprovozují podnikatelskou činnost (včetně nebo většinou) z jednoho konkrétního místa, problematický.

47.

Nelze argumentovat tím, že toto „oddělení“ podnikatelských prostor od konkrétního místa je novým fenoménem, který unijní normotvůrce v nyní platné směrnici o DPH nezohlednil. Směrnice o DPH byla zpracována v roce 2006, kdy proces digitalizace již výrazně ovlivňoval hospodářství Evropské unie. Účela ustanovení této směrnice se totiž zabývá takovými otázkami, jako je elektronická komunikace a elektronicky poskytované služby (18).

5. Výklad ve světle judikatury Soudního dvora

48.

Zapáté, jak uvádí samotný předkládající soud, „tradiční“ výklad UStG je, zdá se, obtížně slučitelný s nedávnou judikaturou Soudního dvora, a zejména s rozsudkem ve věci PPUH Stehcamp (19).

49.

V uvedeném případě Soudní dvůr konstatoval, že žalobce byl oprávněn odečíst DPH na základě faktur vystavených podnikatelem, považovaným vnitrostátním soudem za neexistujícího. Při posuzování skutkových okolností ve věci vnitrostátní soud uvedl, že nemovitost označená v obchodním rejstříku jako sídlo podnikatele byla v „havarijním stavu“. Soudní dvůr však dospěl k závěru, že skutečnost, že v sídle společnosti nemůže být vykonávána žádná činnost, „nevylučuje, že taková činnost může být vykonávána na jiných místech, než je sídlo společnosti“. Soudní dvůr dodal, že „konkrétně, pokud dotčená hospodářská činnost spočívá v dodání zboží uskutečňovaném v rámci několika následných prodejů, první nabyvatel a další prodávající tohoto zboží se mohou omezit na to, že prvnímu prodávajícímu uloží, aby zboží dodal přímo druhému nabyvateli, aniž by nutně sami disponovali skladovacími a dopravními kapacitami, které jsou pro uskutečnění dodání dotčeného zboží nezbytné“ (20).

50.

Tento rozsudek podporuje názor, že pro účely nároku příjemce zboží nebo služeb na odpočet DPH není požadováno, aby na adrese uvedená na faktuře byla provozována hospodářská činnost. Stačí tedy, aby dodavatel mohl být na této adrese rychle a účinně kontaktován.

51.

Na rozdíl od vyjádření německé a rakouské vlády není tento závěr zpochybněn rozsudkem Soudního dvora ve věci Planzer Luxembourg (21).

52.

Tento případ se týkal jiné právní otázky, než o jakou jde v projednávaném případě. Ve věci Planzer Luxembourg měl Soudní dvůr rozhodnout o tom, zda podnik byl skutečně usazen v Evropské unii. Za tím účelem Soudní dvůr vyložil mimo jiné výrazy „sídlo hospodářské činnosti“ a „stálá provozovna“ ve smyslu těchto směrnic (22). Kritéria uvedená Soudním dvorem v tomto případě – na která odkazuje německá a rakouská vláda – jsou tedy relevantní pro posouzení skutečného usazení podniku v Evropské unii, ale neposkytují žádné užitečné výkladové vodítko pro určení, jaká adresa může být uvedena na faktuře.

53.

Ve sv?tle výše uvedeného navrhuji odpov?d?t na první otázku ve v?ci C?374/16 a první dv? otázku ve v?ci C?375/16 tak, že ?l. 226 bod 5 sm?rnice o DPH brání vnitrostátní právní úprav?, která podmi?uje nárok na odpo?et DPH tím, že je na faktu?e uvedena adresa, kde její vystavitel vykonává hospodá?skou ?innost.

C. Druhá otázka ve v?ci C?374/16 a t?etí otázka ve v?ci C?375/16

54.

Druhá otázka ve v?ci C?374/16 a t?etí otázka ve v?ci C?375/16 se týkají d?sledk?, které m?že mít dobrá víra osoby povinné k dani ve formální správnost faktur vystavených jinou osobou povinnou k dani. P?edkládající soud se v podstat? Soudního dvora táže, zda by osob? povinné k dani m?lo být umožn?no dovolávat se dobré víry, pokud je adresa uvedená na faktu?e neúplná nebo nesprávná, a pokud ano, jakým zp?sobem.

55.

Vzhledem k tomu, že tyto otázky vycházejí z p?edpokladu, že osoba povinná k dani musí na adrese uvedené na faktu?e vykonávat hospodá?skou ?innost, s ohledem na navrhovanou odpov?? na první otázku ve v?ci C?374/16 a první dv? otázku ve v?ci C?375/16 na n? není t?eba odpovídat.

56.

Nicmén? budu se jimi zabývat pro p?ípad, že se odpov?? Soudního dvora na p?edchozí otázky bude lišit od názoru, který jsem uvedl výše. Zam??ím se p?edevším na to, zda by osob? povinné k dani m?lo být umožn?no dovolávat se dobré víry ve formální správnost adresy vystavitele faktury na faktu?e, pokud p?íslušný orgán zjistí, že se tento vystavitel mohl podílet na podvodu nebo nesrovnalostech, a pokud ano, jakým zp?sobem.

1. Dobrá víra v úplnost faktury

57.

Otázka podvodu nebo nesrovnalostí je podle všeho v projednávaném p?ípad? relevantní, nebo? podle obou p?edkládacích rozhodnutí vyvstaly v p?vodních ?ízeních otázky týkající se podvodného charakteru vystavení faktur nebo transakcí souvisejících s t?mito fakturami.

58.

V této souvislosti je t?eba mít na pam?ti, že Soudní dv?r nedávno ve v?ci PPUH Stehcamp rozhodl, že osoba povinná k dani ztrácí nárok na odpo?et, pokud v?d?la nebo musela v?d?t, že se svou koupí ú?astní pln?ní, které je sou?ástí podvodu ve vztahu k DPH. Naproti tomu, pokud jsou spln?ny v?cné a formální podmínky pro vznik a uplatn?ní nároku na odpo?et, není se sm?rnicí o DPH slu?itelné, „aby byla prost?ednictvím odep?ení tohoto nároku sankcionována osoba povinná k dani, která nev?d?la a nemohla v?d?t, že doty?né pln?ní bylo sou?ástí podvodu spáchaného dodavatelem, nebo že jiné pln?ní, které bylo sou?ástí dodavatelského ?et?zce, a to p?ed ?i po pln?ní uskute?n?ném uvedenou osobou povinnou k dani, bylo stiženo podvodem týkajícím se DPH“ (23). To je vyjád?ením zásady, kterou p?edkládající soud ozna?uje za „dobrou víru“ nebo „legitimní o?ekávání“, v unijním právu.

59.

Osoba povinná k dani tedy může být odepřen nárok na odpočet, pokud je zjištěno, že jednala nedbale a nevynaložila péči, kterou lze očekávat od obezetného hospodářského subjektu (24). Je zřejmé, že opatření, která mohou být v konkrétním případě rozumně požadována od osoby povinné k dani za účelem ujistění se, že plnění nejsou součástí podvodu nebo zneužití, závisí především na okolnostech takového konkrétního případu (25). Je však nepřiměřené vyžadovat od osoby povinné k dani, aby prováděla hloubkovou nebo časově nárožnou kontrolu přesnosti a správnosti formálních údajů uvedených na každé faktuře od všech jejích dodavatelů. To by nebylo praktické ani ekonomicky proveditelné.

60.

Soudní dvůr kromě toho již konstatoval, že je v zásadě „na dařových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.“ (26)

61.

Samozřejmě, pokud osoba povinná k dani zjistí, že existují konkrétní náznaky, které ukazují na podvod nebo zneužití, lze od ní očekávat, že si zjistí o svém dodavateli další informace, aby se ujistila o jeho vřhodnosti (27). Ani v takovém případě však nemohou dařové orgány osobě povinné k dani uložit, aby na základě rizika, že nárok na odpočet jí může být odepřen, prováděla složité a dalekosáhlé kontroly, a přenést na ni tak de facto vlastní kontrolní úkoly (28). Je například nemyslitelné, požadovat od osoby povinné k dani, aby ověřila, že adresa dodavatele na faktuře je místem, kde dodavatel skutečně vykonává hospodářskou činnost nebo má podnikatelské prostory, nebo že je dodavatel na této adrese v souladu s právem nebo skutečně usazen.

62.

Nárok na odpočet tedy lze odepřít, pokud osoba povinná k dani nejednala v dobré víře, pokud jde o existenci souvisejícího podvodu nebo zneužití (protože o nich věděla nebo měla vědět). To však platí, což je podstatné, bez ohledu na to, zda jsou formální náležitosti faktur týkajících se těchto transakcí splněny, či nikoliv.

63.

Jinak řečeno, jestliže za určitých okolností může existovat rozsáhlejší povinnost péče, která vyžaduje, aby osoba povinná k dani byla v obchodních transakcích s dodavatelem obzetnější, může tato povinnost vyplývat pouze z toho, že osoba povinná k dani věděla či měla vědět o možném podvodu nebo nesrovnalostech, kterých se dopustil dodavatel. Tato povinnost nemůže být naopak odvodněna pouze tím, že adresa uvedená na faktuře je neúplná, nesprávná nebo nepravá. Zaprvé, není-li chyba zjevná, je obtížné zjistit správnost adresy. Zadruhé, chyba může být pouhým přehlédnutím, kterého si osoba povinná k dani stěží všimne.

64.

Judikatura Soudního dvora tedy neumožňuje takový výklad pravidel DPH, jaký navrhuje předkládající soud, podle něhož pokud nejsou splněny formální podmínky pro nárok, měl by být odpot přiznán pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani přijala veškerá opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby se ujistila o tom, že obsah faktury je správný. Tento výklad by de facto zavedl významné omezení nároku na odpot, které pravidla DPH nepodporují.

65.

Takový výklad by rovněž vedl k tomu, že dlužník by mohl být v souvislosti s možným zapojením do podvodu, nebo v domění o něm, by bylo neoprávněně přesunuto na příjemce faktur. Abych navázal na to, co jsem uvedl v bodě 60 výše, Soudní dvůr konstatoval, že „[d]ávové správy, která konstatovala podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil vystavitel faktury, přislouší, aby s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž by po příjemci faktury požadovala ověření, která mu nepřisloušejí, prokázala, že tento příjemce věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpot bylo součástí podvodu na [DPH]“ (29). V této souvislosti je třeba rovněž uvést, že pro osobu povinnou k dani nemusí být vždy snadné prokázat, dostatečným způsobem, že učinila, slovy předkládajícího soudu ve věci C-375/16, „vše, co od ní bylo možné rozumně vyžadovat za účelem ověření správnosti obsahu faktur“.

66.

Na rozdíl od toho, co naznačuje předkládající soud, to neznamena, že formální podmínky stanovené v článku 226 směrnice o DPH ztrácí smysl. Jak správně uvádí Komise, i když splnění všech těchto podmínek není zásadní k tomu, aby osoba povinná k dani byl umožněn odpot, mohou členské státy stále od osoby povinné k dani vyžadovat, aby jednala a doplnila nebo opravila faktury, a stanovit pokuty za nesplnění formálních podmínek za předpokladu, že tato opatření nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajištění řádného výběru DPH a předcházení daňovým únikům, za předpokladu, že tato opatření nezpochybují neutralitu systému DPH (30).

2. Účinná soudní ochrana nároku na odpot

67.

Ve věci C-374/16 předkládající soud vznesl rovněž otázku, zda skutečnost, že žalobce se může domáhat nároku na odpot pouze v samostatném řízení ke zmírnění nepřiměřené tvrdosti zákona, je v souladu s čl. 168 písm. a) ve spojení s čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, s ohledem na zásadu efektivity. Předkládající soud vysvětluje, že podle vnitrostátních pravidel se nemůže žalobce dovolávat argumentu dobré víry nebo legitimního očekávání v běžném řízení o stanovení daní, ale musí zahájit samostatné řízení.

68.

Vzhledem k tomu, že uvedení adresy poštovní schránky naplňuje ustanovení čl. 226 bodu 5 směrnice o DPH, není tato otázka v převodním řízení relevantní. Pokud to totiž chápu správně, žalobci v převodních řízeních by měli mít možnost domáhat se odpotu v běžném vyměrovacím řízení, aniž budou nuceni využít zvláštního řízení ke zmírnění nepřiměřené tvrdosti zákona.

69.

Každopádně se budu i tak touto otázkou zabývat, a to pro případ, že některé z faktur, o které se jedná v povodních řízeních, nesplňují formální podmínky stanovené v článku 226 směrnice o DPH z jiných důvodů.

70.

V souladu se zásadou procesní autonomie přísluší, při neexistenci unijní právní úpravy, členským státům, aby stanovily vnitrostátní postupy k předcházení podvodům v oblasti DPH. V tomto ohledu je v cí vnitrostátního právního řádu každého členského státu, aby určil orgány příslušné k boji proti podvodům v oblasti DPH a stanovil podrobná procesní pravidla k zajištění ochrany práv, která jednotlivcům vyplývají z unijního práva. Tato pravidla však nesmí být méně příznivá než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a nesmí v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných unijním právním řádem (zásada efektivity) (31).

71.

Co se týče zásady efektivity, Soudní dvůr konstatoval, že otázku, zda vnitrostátní procesní ustanovení znemožňuje nebo nadměrně ztěžuje výkon práv přiznaných unijním právním řádem, je třeba analyzovat s přihlédnutím k úloze tohoto ustanovení v rámci řízení jako celku, jeho průběhu a jeho zvláštnostem u různých vnitrostátních orgánů. Pro tyto účely je třeba zohlednit základní zásady vnitrostátního právního systému, jako je právo na obhajobu, zásada právní jistoty a řádný průběh řízení (32). Je v zásadě na předkládajícím soudu, aby posoudil slučitelnost vnitrostátních opatření s těmito zásadami s přihlédnutím ke všem okolnostem dané věci (33).

72.

V projednávané věci nemá Soudní dvůr dostatečně podrobné informace o zvláštním řízení ke zmírnění nepřiměřené tvrdosti zákona (a o rozdílech mezi tímto řízením a běžným vymáhacím řízením), aby mohl rozhodnout, zda taková vnitrostátní procesní pravidla, o jaká jde v povodních řízeních, splňují ustanovení směrnice o DPH. V souladu s výše uvedenou judikaturou je tedy v cí předkládajícího soudu, aby ve světle zásad identifikovaných judikaturou rozhodl, zda právo osoby povinné k dani dovolávat se své dobré víry ve formální správnost faktur je v takových řízeních, jako je zvláštní řízení ke zmírnění nepřiměřené tvrdosti zákona v § 163 a § 227 AO, efektivně chráněno.

73.

Předkládající soud by ve své analýze podle mého názoru měl obzvláště posoudit, zda délka, složitost a náklady spojené s tímto zvláštním řízením představují pro osobu povinnou k dani nepřiměřené obtíže. Tyto obtíže jsou pravděpodobně významnější, pokud je osoba povinná k dani nucena u nároků, které se v zásadě týkají stejných nebo souvisejících právních otázek nebo stejných či souvisejících transakcí, zahájit souběžně dvě či více soudních řízení (34).

74.

Aťkoliv nelze poskytnout konkrétnější vodítka, musím vyjádřit své pochyby o slučitelnosti dotčených vnitrostátních procesních pravidel s unijním právem, ve světle některých skutečností zmíněných v předkládacím rozhodnutí. Právo osoby povinné k dani domáhat se odpůthu DPH vychází z ustanovení směrnice o DPH, a nikoliv z principu spravedlnosti. To platí bez ohledu na to, zda jsou relevantní faktury plně v souladu s článkem 226 této směrnice.

75.

Jinak ?e?eno, ani za t?chto okolností nemají orgány prostor k uvážení v souvislosti s tím, zda má být osob? povinné k dani povoleno ode?íst DPH na vstupu. Podobn? z procesního hlediska nevidím žádný výrazný rozdíl mezi situací osoby povinné k dani, která má nárok na odpo?et, pokud jsou formální podmínky faktur spln?ny, a situací, kdy má tato osoba takové právo navzdory formálnímu nespln?ní. Nevidím d?vod, pro? by osoba povinná k dani nebyla oprávn?na dovolávat se takového práva v rámci b?žného vym?řovacího řízení.

76.

O tom však musí rozhodnout vnitrostátní soud.

77.

Na základ? výše uvedeného navrhuji odpov?d?t na druhou otázku ve v?ci C?374/16 a t?etí otázku ve v?ci C?375/16 tak, že ?l. 168 písm. a) a ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH vykládané správn? brání vnitrostátní právní úprav?, podle níž je v p?ípad?, že nejsou spln?ny formální podmínky faktur, odpo?et p?iznán pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani prokáže, že u?inila veškerá opatření, která od ní lze rozumn? o?ekávat, aby se ujistila, že obsah faktury je správný. Vnitrostátní soud musí posoudit, zda vnitrostátní procesní pravidla, za kterých se m?že osoba povinná k dani dovolávat dobré víry v úplnost faktury, jsou slu?itelná se zásadou efektivity, s ohledem zejména na délku, složitost a náklady spojené s p?íslušnými řízeními.

V. Záv?ry

78.

Záv?rem navrhuji, aby Soudní dv?r odpov?d?l na p?edb?žné otázky položené Bundesfinanzhof (spolkový finan?ní soud, N?mecko) následovn?:

—

?lánek 226 bod 5 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty (sm?rnice o DPH) brání vnitrostátní právní úprav?, která podmi?uje nárok na odpo?et dan? z p?ídané hodnoty tím, že na faktu?e bude uvedena adresa, kde její vystavitel vykonává hospodá?skou ?innost;

—

?lánek 168 písm. a) a ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH brání vnitrostátní právní úprav?, podle níž je v p?ípad?, že nejsou spln?ny formální podmínky faktur, odpo?et p?iznán pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani prokáže, že u?inila veškerá opatření, která od ní lze rozumn? o?ekávat, aby se ujistila, že obsah faktury je správný;

—

vnitrostátní soud musí posoudit, zda vnitrostátní procesní pravidla, za kterých se m?že osoba povinná k dani dovolávat dobré víry v úplnost faktury, jsou slu?itelná se zásadou efektivity, s ohledem zejména na délku, složitost a náklady spojené s p?íslušnými řízeními.

(1) – P?vodní jazyk: angličtina.

(2) – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

(3) – Ustanovením použitelným *ratione temporis* na věc C-374/16 bylo ustanovení platné před změnou směrnice o DPH v roce 2010. Tato změna je však irelevantní pro účely tohoto řízení, jelikož se nedotkla povinnosti uvést na fakturu adresu podle článku 226 směrnice.

(4) – Rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19).

(5) – Rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49).

(6) – Rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28).

(7) – Viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 29).

(8) – Viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 37 a citovaná judikatura).

(9) – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 38).

(10) – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 25), a ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, body 40 a 41).

(11) – Viz rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. Polsko, C-678/13, nezveřejněný, EU:C:2015:358, bod 46 a citovaná judikatura).

(12) – Toto ustanovení zní: „Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“ (zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska).

(13) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 27, odkazující na stanovisko generální advokátky Kokott v téže věci (EU:C:2016:101).

(14) – V tomto smyslu viz stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:101, body 34 a 35.

(15) – V tomto smyslu viz stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:101, bod 34.

(16) – Viz zejména čl. 17 odst. 1 písm. b) nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daní z přidané hodnoty (přepřelované znění) (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1). Toto ustanovení vyžaduje, aby členské státy uchovávaly v elektronickém systému mimo jiné „údaje o totožnosti, činnosti, právní formě a adresy osob, jimž přidělil identifikační číslo pro účely DPH, které byly shromážděny na základě článku 213 směrnice 2006/112/ES, a dále datum přidělení tohoto čísla“.

(17) – Viz obdobný rozsudek ze dne 1. března 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, body 48 a 49. Vnitrostátní orgány mohou na základě nařízení č. 904/2010 dále požadovat jakékoliv informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Unie, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH.

- (18) – Viz zejména body 46, 47, 56 a 57 směrnice o DPH.
- (19) – Viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719.
- (20) – Viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 35).
- (21) – Rozsudek ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397).
- (22) – Třináctá směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. 1986, L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129).
- (23) – Viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, body 48 a 49.
- (24) – Viz zejména rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, body 65 a 66; ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, body 24, 25 a 27; a ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, body 25 a 26.
- (25) – Viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 51.
- (26) – Viz zejména rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 62.
- (27) – Viz rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60, a ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 52.
- (28) – Viz rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65; a ze dne 31. ledna 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, bod 62.
- (29) – Viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 50). Viz rovněž rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 43).
- (30) – Viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, body 41 a 42, a stanovisko generálního advokáta Bota ve věci Senatex, C-518/14, EU:C:2016:91, bod 45.
- (31) – Rozsudek ze dne 12. února 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, bod 26).
- (32) – Rozsudek ze dne 12. února 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, bod 28).
- (33) – Rozsudek ze dne 12. února 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, bod 27).
- (34) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2008, Impact (C-268/06, EU:C:2008:223, bod 51).