

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

NILSE WAHLA

přednesené dne 30. ledna 2018(1)

Spojené věci C-660/16 a C-661/16

Finanzamt Dachau

proti

Achimu Kollroßovi (C-660/16)

a

Finanzamt Göppingen

proti

Erichu Wirtlovi (C-661/16)

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

„Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 65 – Zálohová platba – Odpočet daní – Nejistota ohledně uskutečnění zdanitelného plnění – Články 184 až 186 – Oprava odpočtu daní – Vrácení bezdůvodně poukázané DPH – Vnitrostátní řízení“

1. Benjamin Franklin napsal ve svém slavném dopisu Jeanu-Baptistu Leroyovi v roce 1789: „Na tomto světě nemůže být jisté nic, s výjimkou smrti a daní“.

2. V projednávané věci se předkládající soud – dva různé senáty Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) – v zásadě žádá Soudní dvůr o vyjasnění, za jakých okolností by se mělo budoucí dodání zboží nebo poskytnutí služeb, pro účely pravidel pro daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) stanovených ve směrnici 2006/112/ES(2), považovat za dostatečně *jisté*, aby umožnilo odpočet DPH zaplacené příjemcem jako záloha, přestože se plnění nakonec neuskuteční z důvodu podvodu na straně dodavatele. Předkládající soud rovněž žádá Soudní dvůr, aby upřesnil právní důsledky z toho vyplývající, pokud jde o opravy odpočtu daní a vrácení plateb daňovými orgány.

I. Právní rámec

A. Právo EU

3. Podle článku 63 směrnice o DPH platí, že „zdanitelné plnění je uskutečneno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby“.
4. Podle článku 65 směrnice o DPH, má-li být platba provedena na účet [má-li být zaplacená záloha] ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.
5. Podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotatelné daně.
6. Podle článku 184 směrnice o DPH platí, že „poáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“.
7. Článek 185 směrnice o DPH stanoví:
„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.
2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacená, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.
Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacená, a u krádeží.“
8. Článek 186 směrnice o DPH ukládá členským státům, aby stanovily prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 této směrnice.

B. Vnitrostátní právo

9. Ustanovení § 15 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) stanoví:
„1. Podnikatel může provést tento odpočet daně na vstupu:
1) ze zákona splatné daně za zboží a služby dodané mu za účelem výkonu podnikatelské činnosti jiným podnikatelem. Podmínkou nároku na odpočet daně je, že podnikatel disponuje fakturou vystavenou podle § 14 a § 14a. Jestliže samostatně vyříšená částka daně souvisí s platbou předcházející takovým plněním, je možné provést její odpočet, byla-li předložena faktura a uskutečněna platba;
[...]"
10. Podle § 13 odst. 1 bodu 1) písm. a) UStG podléhají dani dodání zboží a poskytování služeb, „pokud je daň stanovena na základě sjednané odměny (§ 16 odst. 1 první věta), po uplynutí doby pro podání předběžného přiznání k DPH, během níž bylo zboží dodáno“. To samé platí pro ástečná plnění. [...] Je-li odměna nebo její část zaplacená před (ástečným) plněním, vzniká odpovídající ástečná daňová povinnost po uplynutí doby pro podání předběžného přiznání k DPH, během níž došlo k zaplacení odměny nebo její části“.
11. Ustanovení § 17 UStG stanoví:

„1. Zm?nil-li se da?ový základ zdanitelného pln?ní pro ú?ely § 1 odst. 1 bodu 1, podnikatel poskytující pln?ní musí odpovídajícím zp?sobem upravit výši dlužné dan?. Podnikatel, jemuž bylo pln?no, musí rovněž upravit výši dan? odpo?itatelné v tomto ohledu [...]

2. Odstavec 1 se uplatní obdobn? i tehdy, jestliže

1) odm?na smluvená za zdanitelnou dodávku zboží nebo poskytnutí služby nebo za zdanitelné po?ízení zboží uvnit? Spole?enství se stala nevymahatelnou. P?i dodate?ném zaplacení odm?ny se výše dan? a její odpo?et op?t upraví;

2) odm?na za smluvenou dodávku zboží nebo poskytnutí služby byla zaplacená, ale k pln?ní nedošlo;

[...]“

II. Skutkové okolnosti, p?vodní ?ízení a p?edb?žné otázky

A. V?c C?660/16

12. Dne 10. dubna 2010 si Achim Kollroß objednal kogenera?ní tepelnou jednotku od podniku G. Tento podnik potvrdil objednávku dne 12. dubna 2010 a vystavil zálohovou fakturu ve výši 30 000 eur plus DPH ve výši 5 700 eur. Achim Kollroß provedl požadovanou zálohovou platbu G. dne 19. dubna 2010. Datum dodání jednotky tehdy nebylo stanoveno.

13. Objednaná jednotka nebyla nikdy dodána. V??i podniku G. bylo zahájeno insolven?ní ?ízení podle Insolvenzordnung (zákon o úpadkovém ?ízení), které bylo následn? skon?eno pro nedostatek majetku. Osoby jednající za podnik G. byly odsouzeny za 88 p?ípad? podvodného obchodního jednání a spol?ení za ú?elem podvodu a úmysln? vyvolaný úpadek s cílem poškodit kupující kogenera?ních jednotek, ale nikoliv za da?ový únik.

14. V rámci dot?eného roku 2010 si A. Kollroß nárokoval odpo?et dan? na vstupu ze zálohové platby podniku G. Finanzamt Dachau (finan?ní ú?ad, Dachau) však vydal vým?r DPH v nulové výši. Achim Kollroß neúsp?šn? podal proti tomuto vým?ru námitky.

15. Následn? A. Kollroß podal proti tomuto vým?ru žalobu k Finanzgericht (finan?ní soud). Tato žaloba byla úsp?šná. V rozsudku Finanzgericht konstatoval, zaprvé, že A. Kollroß byl oprávn?n ode?íst si da? na vstupu ze zálohové platby v souladu s § 15 odst. 1 první v?tou bodem 1 t?etí v?tou UStG. Zadruhé finan?ní soud konstatoval, že A. Kollroß nebyl povinen upravit odpo?et dan? na vstupu v souladu s § 17 odst. 1 druhou v?tou a § 17 odst. 2 bodem 2 UStG.

16. Finan?ní ú?ad v Dachau se proti tomuto rozsudku odvolal k Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud). Vzhledem k tomu, že uvedený soud má pochybnosti o správném výkladu unijního práva, rozhodl se p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je t?eba požadavky použitelné na jistotu, že se pln?ní uskute?ní, jakožto podmínku pro odpo?et dan? na vstupu ze zálohové platby ve smyslu rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve v?ci C?107/13, Firin [(dále jen ‚Firin‘)], ur?it ?ist? objektivn?, nebo z pohledu osoby, která uskute?nila zálohovou platbu ve sv?tle okolností, které jí byly známy?

2) Jsou na základě toho, že daňová povinnost a právo na odpočet vznikají v souladu s § 167 [směrnice o DPH] ve stejný okamžik, a s ohledem na své regulační pravomoci podle § 185 odst. 2 [druhého pododstavce] a § 186 [této směrnice] členské státy oprávněny podmínit opravu daně i opravu odpočtu daně na vstupu vrácením zálohové platby?

3) Má příslušný finanční úřad povinnost vrátit osobě, která uskutečnila zálohovou platbu, daň z předané hodnoty, pokud tato osoba není schopna získat zálohovou platbu zpět od jejího příjemce? Je-li tomu tak, má k tomu dojít v rámci řízení o stanovení daně, nebo pro tyto účely postačuje zvláštní řízení založené na zásadě spravedlnosti?

B. Věc C-661/16

17. Dne 3. srpna 2010 si Erich Wirtl objednal kogenerační tepelnou jednotku od podniku G. za částku 30 000 eur plus DPH ve výši 5 700 eur. Jednotka měla být dodána 14 týdnů od okamžiku přijetí platby. Erich Wirtl zaplatil kupní cenu předem.

18. Jednotka však nebyla nikdy dodána. Věci podniku G. bylo podle zákona o úpadkovém řízení zahájeno insolvenční řízení, které bylo následně skončeno pro nedostatek majetku. Osoby jednající za podnik G. byly odsouzeny za 88 případů podvodného obchodního jednání a spolčení za účelem podvodu a úmyslně vyvolaný úpadek s cílem poškodit kupující kogeneračních jednotek, ale nikoliv za daňový únik.

19. V rámci dotčeného roku 2010 si E. Wirtl nárokoval odpočet daně na vstupu ze zálohové platby podniku G. Finanzamt Göppingen (finanční úřad, Göppingen) však rozhodl, že tento odpočet neuzná. Erich Wirtl neúspěšně podal proti tomuto rozhodnutí námitky.

20. Následně E. Wirtl podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k Finanzgericht (finanční soud). Tato žaloba byla úspěšná. V rozsudku Finanzgericht zaprvé konstatoval, že E. Wirtl byl oprávněn odečíst si daň na vstupu ze zálohové platby v souladu s § 15 odst. 1 první větou bodem 1 též UStG. Zadruhé finanční soud konstatoval, že E. Wirtl nebyl povinen upravit odpočet daně na vstupu v souladu s § 17 odst. 1 druhou větou a § 17 odst. 2 bodem 2 UStG.

21. Finanční úřad v Göppingen se proti tomuto rozsudku odvolal 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) Podle rozsudku Soudního dvora [ve věci Firin, bod 39], je odpočet daně na vstupu související se zálohovou platbou vyloučen, ukáže-li se, že uskutečnění zdanitelného plnění je v době zaplacení zálohy nejisté? Je toto vyloučení třeba posuzovat čistě objektivně, nebo z pohledu osoby, která uskutečnila zálohovou platbu ve světle okolností, které jí byly objektivně známy?

2) Má být rozsudek Soudního dvora [ve věci Firin, bod 58] vykládán v tom smyslu, že podle unijního práva nepodléhá oprava odpočtu uskutečněného osobou povinnou k dani na základě uhrazení zálohové faktury týkající se dodání zboží podmínce vrácení zaplacené zálohy, pokud nakonec k dodání nedojde?

3) Pro p?ípad kladné odpov?di na p?edchozí otázku, oprav?uje ?lánek 186 sm?rnice o DPH, který zmoc?uje ?lenské státy ke stanovení podmínek opravy uvedené v ?lánku 185 této sm?rnice, ?lenský stát, zde Spolkovou republiku N?mecko, k tomu, aby ve svém vnitrostátním právu stanovila, že snížení základu dan? je možné pouze po vrácení zálohy, a tudíž že dluh na DPH a odpo?et dan? na vstupu musí být opraveny sou?asn? a za stejných podmínek?“

C. ?ízení p?ed Soudním dvorem

22. Rozhodnutím p?edsedy Soudního dvora ze dne 19. ledna 2017 byly v?ci C?660/16 a C?661/16 spojeny pro ú?ely písemné ?ásti ?ízení, jakož i pro ú?ely rozsudku.

23. Písemná vyjád?ení p?edložili A. Kollroß, n?mecká vláda a Evropská komise.

III. Analýza

A. K prvním p?edb?žným otázkám ve v?cech C?660/16 a C?661/16

24. Svou první otázkou v obou v?cech se p?edkládající soud v zásad? táže Soudního dvora jak pro ú?ely ?lánku 65 sm?rnice o DPH ur?it, zda dodání zboží, za které byla uskute?n?na zálohová platba, bylo nejisté v p?ípad? podvodu na stran? dodavatele. P?edkládající soud si zejména p?eje zjistit, zda v p?ípad?, kdy zboží nakonec není dodáno z d?vodu takového podvodu, má osoba povinná k dani nárok na odpo?et zaplacené ?ástky DPH.

25. P?ed vypo?ádáním se s konkrétní problematikou, která byla t?mito otázkami vznesena, se zdá být užite?né p?ipomenout klí?ová použitelná ustanovení, jak jsou ustálen? vykládána Soudním dvorem.

26. Podle ustálené judikatury je cílem systému odpo?tu sejmout z podnikatele zcela zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodá?ských ?inností. Zásada da?ové neutrality, z níž vychází spole?ný systém DPH, zaru?uje, že všechny hospodá?ské ?innosti bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky jsou za podmínky, že uvedené ?innosti samy rovn?ž podléhají DPH, zdan?ny zcela neutrálním zp?sobem(3).

27. Podle ?lánku 167 sm?rnice o DPH vzniká nárok na odpo?et dan? okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itatelné dan?. Obecným pravidlem je, že zdanitelné pln?ní je uskute?n?no dodáním zboží nebo poskytnutím služby (?lánek 63 sm?rnice o DPH). V p?ípad? provedení zálohových plateb však ?lánek 65 této sm?rnice stanoví, že zdanitelné pln?ní je uskute?n?no z p?ijat? ?ástky p?evzetím platby.

28. Soudní dv?r opakovan? rozhodl, že aby vznikla z hlediska DPH da?ová povinnost (a byla tím pádem i odpo?itatelná) v p?ípad? uskute?n?ní zálohové platby, všechny relevantní informace týkající se budoucího zdanitelného pln?ní musí být již známy(4). Soudní dv?r rovn?ž rozhodl, že ?lánek 65 sm?rnice o DPH nelze použít, je-li uskute?n?ní zdanitelného pln?ní nejisté(5).

29. Z tohoto hlediska tak v probíhajícím ?ízení vystávají dv? odlišné, ale související otázky. P?edkládající soud se zaprvé táže, jak má být tato nejistota posouzena, a zadruhé, zda má z tohoto hlediska n?jaký význam, že datum dodání zakoupeného zboží nebylo ve smlouv? mezi p?íjemcem a dodavatelem uvedeno.

30. Co se tý?e první otázky, p?edkládající soud uvádí, že v p?ípadech, o jaké jde v p?vodních ?ízeních, m?že být tato nejistota posouzena bu? na základ? informací dostupných p?íjemci nebo na základ? informací dostupných dodavateli. Jinými slovy, p?edkládající soud si klade otázku, zda úmysl dodavatele spáchat podvod, o n?mž p?íjemce nev?d?l, by m?l být považován za relevantní

pro určení jistoty (resp. nejistoty), že se zdanitelné plnění uskuteční.

31. Podle mého názoru by podvodný úmysl dodavatele neměl mít žádný vliv na příjemce v nárok na odpočet DPH zaplacené zálohově, ledaže by příjemce o tomto podvodném úmyslu věděl nebo vědět musel.

32. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora, a to zejména z věci Bonik(6) a věci FIRIN(7). V těchto případech Soudní dvůr zdůraznil, že unijního práva se nemohou jednotlivci dovolávat zneužívajícím a podvodným způsobem a že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem výslovně uznaným a podporovaným ve směrnici o DPH. Soudní dvůr proto rozhodl, že vnitrostátní orgány by měly odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, pokud k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem(8). Tak je tomu zejména v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani(9). Naproti tomu je neslučitelné s ustanoveními směrnice o DPH odmítnout přiznání takového nároku osobě povinné k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotčená transakce byla součástí podvodu spáchaného dodavatelem nebo jiným podnikatelem jednajícím výše nebo níže v etenci dodavatel(10).

33. Uplatníme-li tyto zásady na projednávané věci, skutečnost, že dodavatelé nikdy neměli v úmyslu dodat příjemcem zakoupené zboží, nemůže sama o sobě odvodnit, že vnitrostátní orgány odmítly uznat odpočty nárokové tímto příjemci. Tyto orgány mohou odmítnout odpočty pouze tehdy, pokud prokáží právně dostatečným způsobem, že příjemci věděli nebo museli vědět, že dodavatel již od počátku neměl v úmyslu dodržet jejich smlouvu(11).

34. Pokud jako ve věci FIRIN(12) dodavatel i příjemce vědí (nebo musí vědět), že k dodání plnění nedojde, lze si položit otázku, zda smlouva o dodání zboží vůbec existuje, alespoň pro účely předpisu o DPH. Obecně platí, že článek 65 směrnice o DPH nelze použít na případy, kdy je uskutečněna zálohová platba a panují reálné pochybnosti o tom, zda bude v rámci běžného chodu věci zdanitelné plnění řádně poskytnuto(13).

35. Naopak, pokud příjemce nevěděl a ani nemohl vědět o podvodných nebo zneužívajících úmyslech dodavatele – a to zvláště tehdy, když se jako v případech, o jaké jde v podvodních řízeních, bude zdát, že dodavatel řádně odvedl DPH přijatou státem – není žádný objektivní důvod pro odmítnutí jeho podvodního nároku na odpočet daně. Takové odmítnutí by na jedné straně překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu(14), a na straně druhé by představovalo nadměrnou zátěž pro kupující. V běžném obchodním styku není neobvyklé, že dodavatel požaduje po svých zákaznících provedení zálohových plateb před dodáním zboží a poskytnutím služeb. Jak uvádí předkládající soud ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-660/16, zdálo by se nepřiměřené klást veškerá rizika spojená s možností nedodání zakoupeného zboží a neposkytnutí uhrazených služeb na příjemce, kteří přes veškerou náležitou péči nemohli vědět o nekalých úmyslech svých dodavatelů.

36. Dále je třeba určit, zda skutečnost, že smlouva o dodávce zboží neobsahuje datum dodání zakoupeného zboží, znamená, že ne všechny relevantní informace týkající se budoucího zdanitelného plnění jsou známy a že by tedy měl být odpočet odmítnut.

37. Z tohoto hlediska zastávám názor, že pouhá skutečnost, že není uvedeno datum dodání, nemůže být považována za způsobující nejistotu, co se týče vzniku zdanitelného plnění. V obchodních vztazích není neobvyklé, že se strany dohodnou na dodání zboží nebo poskytnutí služeb, aniž je možné určit přesné datum, kdy se má dodání zboží či poskytnutí služby uskutečnit. Pokud kupující nemá žádný konkrétní důvod, proč zpochybňovat schopnosti a ochotu dodavatele splnit povinnosti, není důvod se v době uskutečnění zálohové platby domnívat, že dodání je nejisté.

38. Je zřejmé, jak bylo uvedeno v úvodu tohoto stanoviska, že cokoliv, co se má stát v budoucnosti, je do určité míry nejisté. Taková logika však nemůže být v tomto smyslu uplatněna, neboť by tím § 65 směrnice o DPH ztratil smysl. Rovněž nerozumím tomu, proč by prosté uvedení konkrétního data ve smlouvě mělo uinit budoucí dodání zboží jistějším (nebo naopak nejistějším).

39. Ve věci BUPA Hospitals Soudní dvůr rozhodl, že se § 65 směrnice o DPH nevztahuje na situaci, kdy strany byly oprávněny kdykoliv jednostranně vypovědět smlouvu a kdy byly uskutečňovány zálohové platby za dodávku zboží, jehož druh a množství teprve mělo být určeno(15). Nicméně tato situace musí být odlišena od okolností, o jaké jde v povodních řízeních: ve věci BUPA Hospitals bylo v okamžiku uskutečnění platby nejisté, zda bude plnění vůbec poskytnuto. Naproti tomu v projednávaných věcech, přinejmenším z pohledu příjemce, zbývalo pouze určit okamžik dodání.

40. Ve světle výše uvedeného by odpověď na první otázku ve věcech C-660/16 a C-661/16 měla být, že § 65 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, jež uskutečnila zálohovou platbu za zboží nebo služby, které nakonec nebyly dodány nebo poskytnuty, nesmí být odmítnuto právo na odpočet daně, jestliže tato osoba nevzdala a nemohla vzdát o úmyslu dodavatele nesplnit smlouvu. Pouhá skutečnost, že datum dodání zboží nebylo ve smlouvě uvedeno, není splnění smlouvy pro účely tohoto ustanovení nejistým.

B. Ke druhé předběžné otázce ve věci C-660/16 a ke druhé a třetí předběžné otázce ve věci C-661/16

41. Svou druhou otázkou ve věci C-660/16 a druhou a třetí otázkou ve věci C-661/16 se předkládající soud v podstatě ptá, zda za okolností, o jaké jde v povodních řízeních, brání články 184 až 186 směrnice o DPH vnitrostátním předpisům, které vyžadují opravu odpočtu daně, podmínit tyto opravy vrácením zálohové platby.

42. Úvodem je třeba připomenout, že cílem systému odpočtu založeného směrnicí o DPH je sejmout z podnikatele zcela zatížení DPH, která byla odvedena nebo je splatná v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH se tak snaží stran daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH(16).

43. Z toho vyplývá, že určujícím kritériem pro odpočet DPH na vstupu je skutečné nebo zamýšlené použití dotčených výrobků a služeb. Toto použití určuje totiž rozsah poátečního odpočtu, na který má osoba povinná k dani nárok, a rozsah případných oprav, které musejí být uskutečňeny za podmínek stanovených v člácích 185 až 187 směrnice o DPH(17).

44. Mechanismus opravy stanovený uvedenými pravidly je nedílnou součástí režimu odpočtu DPH stanoveného danou právní úpravou. Tato pravidla jsou určena ke zvýšení přesnosti odpočtu, aby byla zaručena neutralita DPH. Prostřednictvím uvedených pravidel má směrnice o DPH za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH na vstupu a využíváním

dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění(18).

45. Pokud jde o okamžik, kdy vzniká povinnost provést opravu odpot DPH odvedené na vstupu, §lánek 185 odst. 1 sm?rnice o DPH stanoví zásadu, podle které je takovou opravu pot?eba provést zejména v p?ípád?, kdy se okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše odpot tu zm?nily po podání p?iznání k DPH(19).

46. První otázkou v této souvislosti tedy je, zda okolnosti, o jaké jde v p?vodních ?ízeních, spadají v zásad? mezi okolnosti, které jsou upraveny ?lánkem 185 sm?rnice o DPH. Mám za to, že tomu tak skute?n? je.

47. Ve v?ci PIGI Soudní dv?r rozhodl, že osoba povinná k dani, ob?? krádeže zboží, za které ode?etla DPH na vstupu, byla v zásad? povinna opravit sv?j odpot et podle ?lánku 185 odst. 1 sm?rnice o DPH. Soudní dv?r však poukázal na to, že odchyln? [od odstavce 1] první pododstavec ?lánku 185 odst. 2 stanoví, že oprava se neprovádí, mimo jiné, p?i „[zni?ení, ztrát? ?i] krádeži majetku, které byly ?ádn? doloženy“ a že podle druhého pododstavce tohoto ustanovení je tato odchylka fakultativní. V souladu s tím Soudní dv?r uvedl, že ?lenské státy mohou upravit opravy odpot tu DPH p?i vstupu v jakýchkoliv p?ípadech krádeže majetku, které zakládají nárok na odpot et DPH(20).

48. V podobném p?ípád? ve v?ci FIRIN Soudní dv?r rozhodl, že za okolností, z nichž je patrné, že dodání zboží, za které osoba povinná k dani uskute?nila zálohovou platbu, nakonec nebude provedeno, m?že da?ový orgán vyžadovat provedení opravy DPH ode?ené touto osobou povinnou k dani. To platí bez ohledu na to, zda DPH, kterou má zaplatit dodavatel, byla sama o sob? opravena(21).

49. Stejn? zásady by se tudíž m?ly použít i v projednávaných v?cech. Skute?nost, že zakoupené zboží, za které byla uskute?n?na zálohová platba, nakonec nebylo dodáno, zakládá pro ú?ely ?lánek? 184 až 186 sm?rnice o DPH zm?nu okolností zohled?ovaných p?i výpo?tu výše odpot tu dan?, k níž došlo po podání p?iznání k dani. Zakoupené zboží by nikdy nemohlo být použito osobou povinnou k dani pro zdanitelná plnění na výstupu(22). Oprava odpot tu dan? je tedy v zásad? vyžadována v souladu s pravidlem stanoveným v ?lánku 185 odst. 1 sm?rnice o DPH.

50. Dále je t?eba ur?it, zda je odchylka od této zásady provedená v ?lánku 185 odst. 2 sm?rnice o DPH použitelná na takové okolnosti, jako jsou okolnosti v p?vodních ?ízeních. V tomto ohledu jsem toho názoru, že pokud k nedodání zakoupeného zboží došlo v d?sledku podvodu spáchaného dodavatelem ke škod? p?íjemce, tak je odchylka použitelná.

51. Dokonce si myslím, že na takový podvod by se m?lo hled?t jako na „krádež majetku“, tedy okolnost, pro kterou uvedené ustanovení stanovuje, že odpot et má být fakultativní. P?esn?ji ?e?eno, oprava není vyžadována, ledaže by ?lenský stát rozhodl opa?n?. Vidím pro to dva hlavní d?vody. Zaprvé podstata ?lánku 185 odst. 2 sm?rnice o DPH, zdá se, takové stanovisko podporuje a zadruhé, ve v?ci PIGI Soudní dv?r již odmítl formalistický výklad pojmu „krádež“.

52. Zaprvé ?lánek 185 odst. 2 sm?rnice o DPH se týká okolností, u nichž m?l unijní normotv?rce za to, že navzdory skute?nosti, že by m?ly v zásad? vést k oprav? odpot t?, by taková oprava nem?la ?i nem?že být vyžadována. P?edevším se jeví, že výjimka u?in?ná ve vztahu ke „zni?ení, ztrát? ?i krádeži“, zahrnuje okolnosti, za kterých osoba povinná k dani zaplatila DPH na vstupu za zboží zakoupené s úmyslem použít jej pro DPH na výstupu, ale to nemohlo být nakonec pro tyto ú?ely použito z p?í?in nezávisajících na v?li této osoby.

53. V t?chto p?ípadech se v?daje osoby povinné k dani za zboží zni?ené, ztracené nebo

ukradené, obecně?eno, vztahovaly k její hospodářské?innosti. Skutečnost, že toto zboží nakonec nebylo použito pro účely zdanitelných plnění, je čistě náhodná. Je proto spravedlivé, aby osobě povinné k dani, která zaplatila DPH na vstupu za toto zboží, i nadále odpov?et p?íslušel. Jestliže by osoba povinná k dani byla povinna se odpov?tu vzdát, utrp?la by další ztrátu. Cíl chránit osobu povinnou k dani p?ed nespravedlivou ztrátou by m?l být dán do protikladu s p?íklady uvedenými v ?lánku 185 odst. 1 sm?rnice o DPH, pokud jde o to, kdy by m?la být oprava provedena, tj. „byly-li zrušeny ur?ité koup? nebo byla-li získána ur?itá snížení ceny“. To jsou okolnosti, za kterých by p?i absenci jakékoliv opravy osoba povinná k dani získala nespravedlivou výhodu.

54. Zadruhé ve v?ci PIGI Soudní dv?r up?esnil, že pojem „krádež“ by pro účely ?lánku 185 odst. 2 sm?rnice o DPH m?l být vykládán ve v?cném smyslu a zahrnovat nap?íklad trestnou?innost, jejímž výsledkem je chyb?jící zboží, které nem?že být použito pro zdanitelné plnění na vstupu(23).

55. A?koliv p?esné hranice mezi „krádeží“ a „podvodem“ se mohou v jednotlivých ?lenských státech lišit, sdílejí tyto dva pojmy podle mne n?kolik d?ležitých znak?: oba jsou trestnými?iny proti majetku, které vedou k nezákonným výhodám pro pachatele a nespravedlivým ztrátám pro ob?ti. Hlavní rozdíl se zdá být ve zp?sobu, jakým je majetek protiprávn? odv?at ob?ti: bez souhlasu vlastníka v p?ípad? krádeže a prost?ednictvím úmyslného klamavého jednání v p?ípad? podvodu. Nechápu však, jak je tento rozdíl v jednání pachatele relevantní pro účely ?lánku 184 až 186 sm?rnice o DPH.

56. Navíc se mi zdá, alespo? z praktického a ekonomického hlediska, že není podstatný rozdíl mezi ur?itými typy krádeží a podvod?: nap?íklad mezi zbožím zakoupeným a zaplaceným, ale nedodaným z d?vodu jeho odcizení b?hem p?epravy, a obdobným zbožím, které není dodáno z d?vodu podvodu na stran? dodavatele. V obou p?ípadech vidím d?vody pro spravedlnost a neutralitu, které hovo?í ve prosp?ch umožn?ní osob? povinné k dani i nadále využívat odpov?et DPH na vstupu.

57. Proto p?ípady podvod? spáchaných dodavateli na úkor jejich zákazníků, o jaké jde i v p?vodních?ízeních, by m?ly podle mého názoru být považovány za p?ípady „krádeže“ podle ?l. 185 odst. 2 sm?rnice o DPH. S ohledem na výše?e?ené druhý pododstavec uvedeného ustanovení stanoví danou výjimku fakultativně: a?koliv oprava zpravidla není vyžadována, ?lenské státy mohou p?esto rozhodnout o opaku a tedy v p?ípadech krádeže opravu vyžadovat.

58. Rozumím tomu tak, že podle p?íslušné n?mecké právní úpravy, jak byla vykládána vnitrostátními soudy, v p?ípad? podvodu je oprava nezbytná pouze tehdy, pokud osob? povinné k dani jako ob?ti byla platba dodavatelem vrácena.

59. Pokud tomu tak je, pak jsou takové vnitrostátní p?edpisy podle mého názoru slu?itelné s ?lánky 184 až 186 sm?rnice o DPH: n?mecké orgány se rozhodly využít možnosti nabídnuté ?lánkem 185 odst. 2 druhým pododstavcem této sm?rnice a požadovat opravu odpov?t? v p?ípad? krádeže majetku.

60. Skutečnost, že se rozhodly využít této možnosti omezen? – když se rozhodly, že oprava je podmín?na tím, že dodavatel vrátí již zaplacené?ástky p?íjemci – se zdá, že spadá do diskre?ní pravomoci p?iznané ?lenským stát?m sm?nicí o DPH v ?l. 185 odst. 2 a v ?lánku 186. Navíc je tato podmínka podle mého názoru p?im?ená. Zabra?uje situaci, v níže by osoby povinné k dani mohly v zásad? t?žit z bezd?vodného obohacení, které by plynulo z ponechání si odpov?tu dan?, a sou?asn? jim byly vráceny d?íve zaplacené peníze. Stejn? tak v p?ípad?, kdy nedojde k vrácení platby, zajiš?uje, aby osoba povinná k dani, která souhlasí s skute?ným zálohové platby, nemusela nést nadm?rné riziko za okolností, kdy tato osoba neví a nem?že v?d?t o podvodném

úmyslu svého dodavatele(24).

61. Ve světle výše uvedeného navrhuji odpověďt na druhou otázku ve věci C-660/16 a na druhou a třetí otázku ve věci C-661/16 v tom smyslu, že články 184 až 186 směrnice o DPH nebrání vnitrostátní právní úpravě, která za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v povodních řízeních, vyžaduje opravu odpověti daně a podmiňuje tuto opravu vrácením zálohové platby.

C. Ke třetí předložené otázce položené ve věci C-660/16

62. Svou třetí otázkou ve věci C-660/16 se předkládající soud v podstatě táže, zda ustanovení směrnice o DPH a zásada efektivity vyžadují od členských států, aby dovolily osobě povinné k dani žalovat daňové orgány o vrácení DPH, jež byla bezdůvodně uťtována k zálohové platbě, kterou dodavatel zaplatil do státní pokladny, je-li vrácení DPH dodavatelem nemožné. Je-li tomu tak, předkládající soud si zadruhé přeje vědět, zda osoba povinná k dani může uplatnit svůj nárok v rámci běžného řízení o stanovení daně nebo zda se vyžaduje, aby jednala v rámci zvláštního řízení založeného na zásadě spravedlnosti.

63. Podle mého názoru, pokud by Soudní dvůr souhlasil s mými odpověďmi na ostatní otázky podané předkládajícím soudem, v rámci tohoto řízení není na tuto otázku nutno odpovědět. Jestliže se osobám povinným k dani nepodaří dosáhnout vrácení zálohové platby (společně s odpovídající DPH) od svých dodavatelů, nejsou povinny opravit odpovědi, a mohou tak mít nadále prospěch z odpověti DPH zaplacené dodavatelem.

64. Pro případ, že Soudní dvůr nebude souhlasit s mými odpověďmi na ostatní otázky podané předkládajícím soudem, bych nicméně rád sdílel některé své úvahy ohledně problematiky nastolené touto otázkou.

65. Pochybnosti předkládajícího soudu jsou založeny na rozsudku Soudního dvora ve věci Reemtsma Cigarettenfabriken(25).

66. V této věci předkládající soud předložil Soudnímu dvoru řadu otázek ohledně výkladu ustanovení osmé směrnice(26) ve světle zásad neutrality, efektivity a nediskriminace. Ve svém rozsudku Soudní dvůr mimo jiné stanovil, že tato ustanovení a zásady nebrání takovým vnitrostátním právním předpisům, podle kterých může o vrácení částek DPH bezdůvodně poukázaných orgánem daňové správy požádat pouze dodavatel a příjemce služby může na tomto dodavateli vymáhat občanskoprávní žalobou vydání bezdůvodného obohacení.

67. Soudní dvůr však také dodal, že pro případy, kdy je vrácení DPH nemožné či nepřiměřené, členské státy musí upravit nástroje potřebné k tomu, aby uvedenému příjemci bylo v zájmu zachování zásady efektivity umožněno získat zpět bezdůvodně uťtovanou daň, a to v případě potřeby přímo od orgánu daňové správy(27).

68. V tomto řízení tak vyvstává otázka, zda by zásady formulované Soudním dvorem ve věci Reemtsma Cigarettenfabriken měly být použity také v situaci obdobné té, o jaké jde v povodním řízení, které se řídí ustanoveními směrnice o DPH, nikoliv osmou směrnicí.

69. Mám pochybnosti o tom, zda by tyto zásady mohly být okamžitě a snadno promítnuty do projednávaných věcí.

70. Na úvod je třeba poukázat na to, že směrnice o DPH výslovně nestanoví mechanismus pro daňové orgány pro vrácení DPH přímo příjemci v případě, že se dodavatel dostane do platební neschopnosti. Zálohová platba DPH dodavateli ze strany příjemce a platba této DPH daňovým

orgánem ze strany dodavatele jsou v zásadě odlišné transakce. Obvyklý průběh událostí tedy je, že příjemce by se měl domáhat vrácení peněz na dodavateli, který se může zase domáhat vrácení peněz na finančním úřadě. Směrnice o DPH proto nepožaduje ani výslovně, ani implicitně, aby členské státy stanovily právní nárok příjemce proti finančnímu úřadu.

71. V tomto ohledu je třeba mít na paměti, že při neexistenci unijní právní úpravy týkající se žádostí o vrácení daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých mohou být tyto žádosti podávány, přičemž tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, to znamená, že tyto podmínky nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žádostí na základě vnitrostátního práva, a že v praxi neznemožují výkon práv priznaných unijním právním řádem(28).

72. To znamená, že vnitrostátní právní předpisy nemusí stanovit určitou formu opatření, která obecně umožňují příjemcem nacházejícím se v situacích, o jaké jde v původním řízení, podat žalobu přímo v čí finančnímu úřadu.

73. Vzhledem k výše uvedenému je můj výklad věci Reemtsma Cigarettenfabriken takový, že Soudní dvůr posoudil daný postup – vskutku velmi výjimečný – jako vyžadovaný pouze z důvodu této velmi specifické situace: a to, že osoba povinná k dani chybně zaplatila DPH (tj. zaplatila DPH z plnění, které je od daně osvobozeno) a je usazena v jiném členském státě, než ve kterém byla zaplacená DPH. Cílem rozsudku zjevně bylo zabránit bezdůvodnému obohacení státní pokladny v situaci, kdy došlo k pochybení ve fakturaci DPH a obvyklé postupy vrácení peněz by mohly být tžkopádné a neúčinné z důvodu přeshraniční povahy transakce.

74. Není mi jasné, proč by situace, o jaké jde v původním řízení, vyžadovaly takové *extrema ratio* řešení. Je však na předkládajícím soudu, aby posoudil, zda v dané situaci vnitrostátní právo neposkytuje dostatečné prostředky pro osoby povinné k dani, které se nacházejí v situaci podobné té, o jaké jde v původním řízení, aby se domohly na dodavateli vrácení bezdůvodně zaplacené DPH, a pokud ano, zda je pro dosažení souladu se zásadou efektivity potřeba takový mechanismus, jako byl mechanismus navrhovaný ve věci Reemtsma Cigarettenfabriken.

75. Další aspekt této otázky předložené ve věci C-660/16 je následující: pokud by předkládající soud měl za to, že je přímá forma opatření příjemce proti finančnímu úřadu nezbytná, aby byla dodržena zásada efektivity, bylo by takové řízení, jako je řízení založené na zásadě spravedlnosti podle německého práva, dostačující, aby zajistilo dodržení uvedené zásady?

76. Jinými slovy se předkládající soud táže, zda by vnitrostátní právo mělo umožnit osobám povinným k dani, jako jsou A. Kollroß a E. Wirtl, aby uplatnily své nároky v rámci běžného řízení o stanovení daně.

77. Jak jsem měl již příležitost zdůraznit ve svém stanovisku ve věci Geissel and Butin(29), jedná se o otázku, o níž rovněž přísluší rozhodnout předkládajícímu soudu. Soudní dvůr nemá dostatečně podrobné informace o zvláštním řízení založeném na zásadě spravedlnosti (a o rozdílech mezi tímto řízením a běžným řízením o stanovení daně), aby mohl rozhodnout, zda jsou taková vnitrostátní procesní pravidla, o jaká jde v původních řízeních, v souladu se zásadou efektivity.

78. V tomto ohledu je třeba mít vzhledem k ustálené judikatuře na paměti, že otázku, zda vnitrostátní procesní ustanovení činí výkon práv jednotlivci, které jim priznává unijní právo, nemožným nebo nadměrně obtížným, 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(30). Je v zásadě na předkládajícím soudu, aby posoudil slučitelnost dotčených vnitrostátních opatření s těmito zásadami s přihlédnutím ke všem okolnostem dané věci.

79. Jestliže vnitrostátní právní předpisy upravují zvláštní nebo samostatné řízení (jako je, rozumím-li tomu správně, zvláštní řízení založené na zásadě spravedlnosti podle německého práva), tak by předkládající soudy měly, podle mého názoru, zvláště zvážit, zda délka, složitost a náklady spojené s tímto řízením způsobují nepřiměřené obtíže osobě povinné k dani(31). Nicméně je nutno rovněž zohlednit výjimečnou povahu nároku žalobce v projednávaných věcech. Proto pokud by předkládající soud dospěl k názoru, že je nezbytné takové řízení, jako je řízení zvažované Soudním dvorem ve věci Reemtsma Cigarettenfabriken, nejeví se mi využití vnitrostátního řízení založeného na zásadě spravedlnosti jako nerozumné.

IV. Závěry

80. Závěrem navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předložené otázky položené Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) následovně:

– Článek 65 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osobě povinné k dani, která uskutečnila zálohovou platbu na zboží nebo služby, jež nakonec nebyly dodány nebo poskytnuty, nesmí být odmítnuto právo na odpočet daní, pokud nevzdala nebo nemohla vzdát o úmyslu dodavatele nedodržet smlouvu o dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Pouhá skutečnost, že datum dodání nebylo ve smlouvě uvedeno, není splnění smlouvy nejistým pro účely tohoto ustanovení.

– Články 184 až 186 směrnice 2006/112 nebrání vnitrostátní právní úpravě, která za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v předvodních řízeních, vyžaduje opravu odpočtu daní a podmiňuje takovou opravu vrácením zálohové platby.

1– Předvodní jazyk: angličtina.

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

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

4– Viz zejména rozsudky ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, bod 48; ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, bod 31; a ze dne 3. května 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, bod 26.

5– Rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 39.

6– Rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774.

7– Rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151.

8– Rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37, a ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 40.

9– Rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 38 a ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 41.

- 10– Rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 41, a ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 42.
- 11– Rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 44.
- 12– Viz rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, zejména bod 22 a násl., a stanovisko generální advokátky J. Kokott v téže věci, EU:C:2013:872, bod 28.
- 13– Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci FIRIN, C-107/13, EU:C:2013:872, bod 26.
- 14– Viz rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 43 a citovaná judikatura.
- 15– Rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122.
- 16– Viz rozsudek ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 27 a citovaná judikatura.
- 17– V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 29, a ze dne 4. října 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, bod 23.
- 18– V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, body 30 a 31, a ze dne 4. října 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, body 24 a 25.
- 19– V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 32, a ze dne 4. října 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, bod 26.
- 20– Rozsudek ze dne 4. října 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, body 27 až 29.
- 21– Rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, body 52 a 53. V tomto ohledu by mohlo být užitečné poukázat na to, že nesouhlasím s úzkým výkladem věci FIRIN, který předložila Komise, podle níž opravu odpoté požadoval Soudní dvůr pouze z toho důvodu, že tato věc se týkala podvodu, na němž se účastnil jak dodavatel, tak i příjemce. Tento výklad věci FIRIN je zjevně neudržitelný. Jak totiž poměrně jasně vyplývá jak z bodu 47 rozsudku (tak i z bodu 30 stanoviska generální advokátky v této věci), Soudní dvůr podal výklad článku 185 směrnice o DPH požadovaný předkládajícím soudem bez ohledu na skutkové okolnosti v povodním řízení. Vzhledem k tomu, že podvod především nedovolil příjemci odečet DPH na vstupu, bylo by zbytečné zkoumat, zda oprava odpoté byla nezbytná. Tento výklad věci FIRIN je dále podpořen v rozsudku ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, body 59 a 60.
- 22– Viz obdobný rozsudek ze dne 4. října 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012, EU:C:2001:614, bod 27.
- 23– Rozsudek ze dne 4. října 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, body 29 až 37.
- 24– Viz bod 35 výše.

25— Rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167.

26— Osmá směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. 1979, L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79).

27— Rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, body 34 až 41.

28— Například viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 50.

29— Viz mé stanovisko ve spojených věcech Geissel a Butin, C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:515, bod 67 a násl.

30— Rozsudek ze dne 12. února 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, bod 28.

31— Viz mé stanovisko ve spojených věcech Geissel a Butin, C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:515, bod 73.