

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 17. ledna 2019(1)

Věc C-712/17

EN.SA. Srl

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (finanční soud regionu Lombardie) (Itálie)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty – Fiktivní plnění – Odepření odpůtu DPH – Vznik daňového dluhu na základě vystavení faktury – Dodatečná sankce v plné výši odepřeného odpůtu daně – Slušitelnost se zásadou neutrality – Slušitelnost se zásadou proporcionality“

I. Úvod

1. Tento případ se opět(2) týká otázky „sankční povahy“ právní úpravy DPH. Při postihování podvodů v oblasti DPH je Soudní dvůr v tomto ohledu obzvláště přísný: odepření odpůtu daně zaplacené na vstupu (a osvobození od daňové povinnosti) přichází v úvahu nejen tehdy, když se daňového úniku dopustí samotná osoba povinná k dani, nýbrž i pokud tato osoba věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového úniku(3).

2. Platí však tento striktní přístup (odepření odpůtu daně na všech stupních řetězce plnění) i tehdy, pokud je podvod v oblasti DPH vyloučen, avšak prostřednictvím fingovaných plnění mají být podvodně získány jiné neodvodněné výhody? Mohou být osoby dotčené v tomto případě – bez ohledu na trestněprávní sankce – „potrestány“ právní úpravou v oblasti DPH tím, že v delším řetězci plnění bude každému ze zúčastněných odepřeno odpůtu daně, avšak zároveň stanovena daňová povinnost a k tomu ještě uložena správní sankce ve výši 100 % odepřeného nároku na odpůtu?

II. Právní rámec

A. Unijní právo

3. Unijní právní rámec tohoto případu představuje směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty(4) (dále jen „směrnice o DPH“).

4. Článek 168 odst. 1 písm. a) této směrnice stanoví:

„1. 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, odpotíst 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 203 směrnice o DPH zní:

„Daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na fakturu.“

B. Italské právo

6. V italském právu byly požadavky směrnice o DPH provedeny v několika nařízeních prezidenta republiky.

7. Článek 19 nařízení prezidenta republiky č. 633/72 ze dne 26. října 1972 (dále jen „nařízení č. 633/72“) stanoví, že „od daně týkající se uskutečněných plnění se odpotítá daň, kterou osoba povinná k dani zaplatila anebo kterou je povinna odvést, nebo daň, která na ni byla převedena při vyrovnání za dovezené zboží či služby anebo zboží či služby, které nabyla při výkonu podnikání, čemesla či svobodného povolání“.

8. Článek 21 odst. 7 nařízení č. 633/72 naproti tomu stanoví: „Je-li vystavena faktura za neexistující plnění nebo je-li částka protiplnění za plnění či odpovídající daň uvedená na faktuře vyšší než skutečná částka, musí být daň odvedena z celé uvedené částky anebo ve výši odpovídající údajům na fakturách.“

9. V případě, že plnění, pro které byla vystavena a evidována faktura, zcela nebo částečně odpadne, má poskytovatel podle článku 26 nařízení č. 633/72 v rámci podmínek a lhůt v něm uvedených právo evidovat a provést odpotet DPH, při němž příjemce musí prostednictvím regresu poskytovatele vyzvat k vrácení zaplacené částky.

10. Článek 6 odst. 6 legislativního nařízení č. 471 ze dne 18. prosince 1997 („Porušení povinností v souvislosti se záznamem, evidencí a identifikací plnění“) umožňuje podle údajů předkládajícího soudu správci daně uložení sankce v plné výši neuznané částky daně zaplacené na vstupu.

III. Spor v převodním řízení

11. Spor v převodním řízení popsal předkládající soud následovně.

12. Žalobkyně v převodním řízení (EN.SA. S.r.l. – dále jen „EN.SA“) působí v oblasti obchodování s elektřinou a provozuje na základě termínovaných smluv obchod s elektřinou mimo rámec Piattaforma dei Conti Energia (PCE).

13. V této souvislosti prodala EN.SA v daňových letech 2009 a 2010 velká množství elektřiny společnostem skupiny „Green Network“, od nichž je „kolotočovým“ způsobem znovu odkoupila. Z účetního hlediska byly operace vykázány ve správné výši. K vyúčtování těchto plnění byly také

vystaveny příslušné faktury.

14. Není známo, zda je EN.SA součástí podnik? skupiny „Green Network“, nebo zda je samostatným podnikem. Není ani známo, zda stejné množství elektřiny EN.SA v časové blízkosti a za stejnou cenu znovu zpětn? odkoupila. Není rovněž jisté, v ?em m?l spo?ívat ú?el nákupu a prodeje stejným osobám. Da?ový orgán se domnívá, že tento ú?el spo?íval ve vykázání velkých ?ástek v ú?etnictví zú?astn?ných spole?ností, aby tyto získaly (lepší) p?ístup k bankovním úv?r?m. To však EN.SA popírá.

15. Nesporné je nicmén?, že DPH uvedená ve fakturách týkajících se t?chto operací s elektřinou byla p?esn? a ?ádn? uhrazena a p?íslušný p?íjemce pln?ní pak uplatnil sv?j nárok na odpo?et dan?. Je také nesporné, že státnímu rozpo?tu tím v oblasti DPH nevznikly žádné škody. Podle informací p?edkládajícího soudu je p?edevším vylou?ena jakákoli možnost takzvaného „koloto?ového podvodu“. Z p?edložené otázky však vyplývá, že p?edkládající soud vychází z toho, že transakce s elektřinou z da?ových let 2009 a 2010, které je t?eba zkoumat, musí být považovány za neexistující.

16. Správce dan? odep?el spole?nosti EN.SA platebním vým?rem u t?chto neexistujících pln?ní nárok na odpo?et dan? na vstupu (tedy u nákupu elektřiny touto spole?ností). Ohledn? neexistujících pln?ní na výstupu (tedy v p?ípad? prodeje elektřiny ze strany EN.SA) však byl stanoven da?ový dluh, jelikož ve fakturách spole?nosti EN.SA byla samostatn? uvedena DPH. To vedlo ke stanovení da?ového dluhu (dodate?ná DPH, úroky a sankce) ve výši 47 618 491 eur za rok 2009 a ve výši 22 001 078 eur za rok 2010.

17. Proti tomuto vým?ru podala EN.SA žalobu, kterou zamítl Commissione Tributaria Provinciale di Milano (finan?ní soud provincie Miláno, Itálie). P?edkládající soud musí rozhodnout o odvolání podaném spole?ností EN.SA.

IV. Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce a ?ízení p?ed Soudním dvorem

18. Rozhodnutím ze dne 9. ?íjna 2017, došlým dne 20. prosince 2017, p?edložil Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (finan?ní soud regionu Lombardie, Itálie) Soudnímu dvoru podle ?látku 267 SFEU následující p?edb?žnou otázku:

Je vnitrostátní právní úprava vyplývající z uplatn?ní ?látku 19 (Odpo?et) a ?l. 21 odst. 7 (Fakturování transakcí) na?ízení prezidenta republiky ?. 633 ze dne 26. ?íjna 1972 a ?l. 6 odst. 6 legislativního na?ízení ?. 471 ze dne 18. prosince 1997 (Porušení povinností v souvislosti se záznamem, evidencí a identifikací pln?ní) v souladu se zásadami Spole?enství v oblasti DPH vytý?enými Soudním dvorem v p?ípad? pln?ní považovaných za neexistující, které nezp?sobily škodu státnímu rozpo?tu ani nep?inesly da?ové zvýhodn?ní osob? povinné k dani, pokud sou?asn? uplatn?ní vnitrostátních p?edpis? vede k:

- a) neodpo?itatelnosti dan? z nákup? zaplacenou nabyvatelem u každého sporného pln?ní, které se týká stejného da?ového subjektu a stejného da?ového základu;
- b) uložení dan? z odpovídajících paralelních transakcí (prodej?), jež jsou rovněž považována za neexistující, kterou musí uhradit poskytovatel (a je vylou?eno vrácení ?ástek zaplacených bez právního d?vodu);
- c) uložení sankce ve výši ?ástky dan? zaplacené na vstupu, která je považována za neodpo?itatelnou?“

19. V ?ízení p?ed Soudním dvorem p?edložily písemná vyjád?ení Italská republika a Evropská

komise.

V. Posouzení

A. Úvodní poznámky ke skutkovému stavu a k předložené otázce

20. Pro účely odpovědi na předloženou otázku je třeba s ohledem na její konkrétní znění vycházet z toho, že se u probíhající transakcí s elektřinou jedná o neexistující (fiktivní) plnění (tedy o simulované obchody), která se jako taková neuskutečnila.

21. Popsaný skutkový stav však nutně nevylučuje, že došlo k existujícím (tedy skutečným) plněním. Vzhledem k tomu, že u transakcí s elektřinou mezi obchodníky s elektřinou ve výsledku nikdy nedochází k fyzickému přenosu elektrické energie, nýbrž jen (zpravidla elektronicky) k nákupu a prodeji práv k odběru elektřiny, není k nim zapotřebí žádných zvláštních předávacích úkonů. Pokud jsou tato práva k odběru skutečně právně účinně převedena, pak nelze z pouhé okolnosti, že prostřednictvím těchto obchodů měla být možná uměle nafouknuta bilance, nutně usuzovat na neexistující plnění(5). Lze se také domnívat, že tento cíl předpokládá právě transakce, které byly účinně uskutečňeny. Pokud jsou náklady na transakci v (elektronickém) obchodu s energiemi spíše marginální, neexistuje totiž žádný důvod nahrazovat skutečná plnění fiktivními.

22. Z tohoto důvodu by měl předkládající soud přesně ověřit, zda přece jen nedošlo k existujícím plněním. V jejich případě by pak vyvstal problém možného odepření odpovídající daně u podvodného, avšak z hlediska DPH žádného jednání, na což však Soudní dvůr nebyl v tomto případě tážán.

B. Právní posouzení

23. Položená předložná otázka obsahuje naproti tomu tři další hlediska, jimiž se budu zabývat samostatně. Předkládající soud by chtěl zaprvé v podstatě vědět, zda z článku 168 směrnice o DPH vyplývá, že u těchto plnění s neexistujícími transakcemi lze pokaždé odepřít odpovídající daň (k tomu viz bod 1). Zadruhé se předkládající soud táže, zda z článku 203 směrnice o DPH vyplývá, že u neexistujících dalších prodejů bude přesto uložena daň (a je vyloučeno vrácení částek zaplacených bez právního důvodu) (k tomu viz bod 2). Zatřetí by chtěl předkládající soud zjistit, zda je v takovém případě přiměřená dodatečná sankce ve výši daně zaplacené na vstupu, kterou nelze odečíst (k tomu viz bod 3).

1. Odepření odpovídající daně na vstupu u neexistujících plnění

24. Článek 168 směrnice o DPH umožňuje osobě povinné k dani provést odpovídající daň zaplacené na vstupu jen za určitých předpokladů. Zaprvé musí samotná osoba povinná k dani uskutečnit plnění a zadruhé může odpovídat jen daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží, které jí bylo dodáno jinou osobou povinnou k dani. Podle čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH se elektřina považuje za hmotný majetek.

25. Odpovídající daň zaplacené na vstupu tedy předpokládá, že skutečně došlo k dodání elektřiny(6). Odpovídající daň zaplacené na vstupu není proto možný, pokud nedošlo k dodání zboží(7).

26. Není překážkou, jak také uvádí Komise a Itálie, že osoba poskytující fiktivní plnění je povinna odvést daň podle článku 203 směrnice o DPH, jelikož pro fiktivní dodání vystavila fakturu, v níž je samostatně uvedena DPH. Soudní dvůr již totiž několikrát upřesnil, že nárok na odpočet se nevztahuje na daň, která musí být odvedena jen proto, že je vykázána na faktuře(8).

27. Z toho v konečném důsledku vyplývá, že EN.SA nemá nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, pokud jí nebylo dodáno žádné plnění. Na tomto závěru není nic ani okolnost, že v delším řetězci plnění existuje více na sebe navazujících fiktivních plnění. Článek 168 směrnice o DPH nerozlišuje mezi jediným plněním nebo více plněními, která jsou uskutečněna po sobě nebo v kruhu.

28. Z důvodu neexistujícího oprávnění k odpočtu daně zaplacené na vstupu zde tedy nevystává otázka odepření nároku na odpočet z důvodu podvodného jednání.

2. Daňová povinnost z důvodu vystavení faktury

29. Dále je nutné zkoumat, zda navzdory fiktivnímu dodání na vstupu – které neopravuje k odpočtu – lze u fiktivního dodání na výstupu stanovit daň z přidané hodnoty. V delším řetězci dodání by to vedlo k velmi vysokým daňovým příjmům dotčeného státu, aťkoli nejsou splněny základní předpoklady právní úpravy DPH (čl. 2 odst. 1 – dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani za úplatu).

a) Daňový dluh vystavitele faktury za fiktivní plnění

30. K odpovědi na tuto otázku jsou rozhodující články 193 a 203 směrnice o DPH. Článek 193 směrnice o DPH stanoví, že daň z přidané hodnoty musí nejprve odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelná dodání zboží. Podle údajů předkládajícího soudu k dodání nedošlo. Kromě toho však článek 203 směrnice o DPH stanoví, že daň z přidané hodnoty je povinna odvést (také) každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře. Tato konstelace je v případě EN.SA splněna.

1) Smysl a účel článku 203 směrnice o DPH

31. Smysl a účel článku 203 směrnice o DPH spoívá ve vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z uplatnění neoprávněného odpočtu daně na vstupu na základě faktury jejím příjemcem(9). Tento skutkový stav toto nebezpečí dokládá.

32. Je pravda, že nárok na odpočet existuje jen u těch daní, které mají souvislost s plněním podléhajícím DPH(10). Daňové příjmy jsou však ohroženy, pokud adresát faktury, v níž je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu použít ještě k uplatnění práva na odpočet podle článku 168 směrnice o DPH(11). Nelze totiž vyloučit, že daňová správa nebude moci včas zjistit, že využití formálního přiznaného práva na odpočet brání hmotněprávní důvody.

33. Úelem článku 203 směrnice o DPH je tedy srovnatelný soubor odpočtu daně na vstupu příjemce faktury a daňového dluhu vystavitele faktury, jaký by také obvykle existoval v případě skutečného dodání mezi poskytovatelem plnění a jeho příjemcem. Podle znění článku 203 směrnice o DPH není přitom nezbytné, aby příjemce faktury odpočet skutečně provedl.

34. V konečném důsledku ruší tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za riziko (tedy abstraktně), že na základě této (nesprávné) faktury může její příjemce provést neoprávněný odpot daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury. Vzniká nejen v případě omylu o správné daňové sazby (na fakturu je uvedena základní daňová sazba namísto snížené), nýbrž obzvláště i v případě fakturace fiktivních plnění.

2) *Žádné použití v případě fakturace fiktivního dodání?*

35. Soudní dvůr však v jednom rozhodnutí judikoval, že částku chybně vykázanou ve fakturu jako DPH nelze kvalifikovat jako DPH, jelikož ani plnění, ze kterých vychází, nepodléhají DPH(12).

36. Důsledné navázání na tuto judikaturu by v projednávaném případě znamenalo, že fakturace fiktivních plnění – vzhledem k tomu, že také nepodléhají dani z přidané hodnoty (viz výše body 25 a násl.) – by nevyvolala právní důsledky článku 203 směrnice o DPH. Článek 203 směrnice o DPH by se pak použil pouze na případě příliš vysoké vykázané daně z přidané hodnoty u (skutečného) dodání zboží nebo poskytnutí služby. Takové omezení však znění nebo smysl a účel, kterým je abstraktní objektivní odpovědnost, nenaznačují.

37. Soudní dvůr navíc ve stejném a v jednom dalším rozhodnutí(13) uvedl, že šestá směrnice(14) výslovně nepředvídá případ, že je na fakturu omylem uvedena daň z přidané hodnoty, aťkoli není dlužná. V konečném důsledku se však i v těchto rozsudcích jednalo o opravy takových faktur, které článek 203 směrnice o DPH ve skutečnosti nepředvídá(15). Tyto rozsudky se navíc netýkaly v domé fakturace fiktivních plnění, nýbrž omyl ohledně postavení subjektu jako osoby povinné k dani a místa plnění.

38. V jiné věci Soudní dvůr zejména potvrdil, že čl. 21 bod 1 písm. c) šesté směrnice (který odpovídá článku 203 směrnice o DPH) zahrnuje také pro forma faktury (tedy faktury za fiktivní plnění)(16).

39. Konečně je nutno uvést, že je nepřijatelné, aby za nastalé (abstraktní) ohrožení daňových příjmů ručil pouze vystavitel faktury, který se mylí ohledně výše daňové sazby nebo v domě uvede DPH u plnění, které je od této daně osvobozeno, nikoli však ten, kdo v domě fakturuje fiktivní plnění. V obou případech je ohrožení daňových příjmů v důsledku neoprávněného odpotu příjemcem faktury stejné(17). Proto mají Komise i Itálie za to, že se článek 203 směrnice o DPH použije i v projednávaném případě.

40. Článek 203 směrnice o DPH zahrnuje tedy také právo zde nastalý případ, v němž je na fakturu v domě uvedena daň z přidané hodnoty, aťkoli není z důvodu neuskutečnění plnění dlužná. EN.SA je proto zásadně povinna odvést daň z přidané hodnoty, kterou uvedla ve fakturách za fiktivní plnění.

b) **Korekce daňového dluhu podle článku 203 směrnice o DPH**

41. Je třeba ještě zkoumat, zda musí být možné tento daňový dluh opravit každopádně v tom případě, že nedošlo ke skutečnému ohrožení daňových příjmů. Tato otázka vyvstává obzvláště proto, že předkládající soud ve své otázce naznačuje, že vrácení daně z přidané hodnoty zaplacené bez právního důvodu je vyloučeno.

42. V této souvislosti již však Soudní dvůr rozhodl, že šestá směrnice (a totéž platí pro aktuálně použitelnou směrnici o DPH) neobsahuje žádná ustanovení o opravě DPH bezdůvodně uvedeně na fakturě jejím vystavitelem(18). Dokud tedy tato mezera nebude unijním normotvůrcem vyplněna, je na členských státech, aby našly řešení této věci(19).

1) Povinnost poskytnout možnost provést opravu

43. V této souvislosti přísluší členským státům, aby za účelem zajištění neutrality DPH stanovily ve svých vnitrostátních právních předpisech možnost opravy každé bezdůvodně vyfakturované daně, pokud vystavitel faktury prokáže *dobrou víru*(20).

44. Kromě toho zásada neutrality DPH vyžaduje, aby bylo možné opravit bezdůvodně vyfakturovanou daň z přidané hodnoty, pokud vystavitel faktury včas a zcela odstraní nebezpečí ztráty daňových příjmů, aniž mohou členské státy takovou opravu podmínit dobrou vírou vystavitele faktury(21). Tato oprava nesmí navíc záviset na uvážení daňové správy(22).

45. Navíc nesmí opatření, která členské státy přijmou k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy uplatňována zpusobem, který by zpochybňoval neutralitu DPH, která je základní zásadou společného systému DPH(23). To platí zejména pro znaky abstraktního rizika (k tomu již výše body 34 a 35).

46. Pokud je vrácení DPH vzhledem k podmínkám, za kterých lze podat žádost o vrácení daně, nemožné či nepřiměřeně náročné, mohou proto uvedené zásady vyžadovat, aby členské státy upravily nástroje a procesní podmínky potřebné k tomu, aby osobě povinné k dani bylo umožněno získat zpět bezdůvodně vyfakturovanou daň(24).

47. Podle informací předkládajícího soudu nejsou daňové příjmy ohroženy. Vyplývá to ze skutečnosti, že příslušná DPH byla zúčastněnými společnostmi řádně zaplacená, a italský stát tedy z důvodu souběhu DPH a daně zaplacené na vstupu nevyplatil žádnému ze zúčastněných DPH, aniž mohl částku předtím vybrat. Potud nebyl cíl, jímž je zajištění souběhu odpůtu daně zaplacené na vstupu a daňového dluhu (viz k tomu výše bod 32 a násl.), ohrožen.

48. Kromě toho ze skutkového stavu a předběžné otázky vyplývá, že správce daně zná veškeré zúčastněné, jímž všem neoprávněný odpůet daně odepel. Ani z tohoto hlediska nedochází k ohrožení daňových příjmů. Pokud však fakturací fiktivních plnění nedojde k ohrožení daňových příjmů, musí být možné provést opravu této daně podle článku 203 směrnice o DPH, i když EN.SA ohledně fiktivních plnění nejednala v dobré víře.

2) Okamžik provedení opravy

49. Požadovaným okamžikem opravy je okamžik, k němuž je nesporné, že nevzniká žádné ohrožení daňových příjmů. Mohl by to být například okamžik, k němuž se správce daně dozví o chybném oprávněním příjemce faktury k odpůtu daně na vstupu, a úspěšně mu tento odpůet odepel.

50. Otázka, zda je předpokladem pro opravu daňového dluhu podle článku 203 směrnice o DPH navíc také vrácení částky příjemci faktury, pokud tento vycházel v dobré víře ze svého oprávnění k odpůtu daně na vstupu, může z důvodu chybného dobrého víry(25) skupiny „Green Network“ dotčené v tomto případě zůstat bez odpovědi.

3) Závěr

51. Celkově vzato vyžaduje unijní právo (a především zásady proporcionality a neutrality DPH) možnost opravy dluhu na DPH, který má podobu abstraktní objektivní odpovědnosti, podle článku 203 směrnice o DPH k okamžiku, v němž je vyloučeno ohrožení daňových příjmů.

52. Jak již však také rozhodl Soudní dvůr, unijní právo nebrání členským státům, aby považovaly vystavení fingovaných faktur (za fiktivní plnění), u nichž je bezdůvodně uvedena DPH, za trestný čin a ukládaly v takovém případě sankce upravené v jejich vnitrostátním právu(26).

3. Přiměřenost sankce, která představuje 100 % neprávem uplatněného odpotu daně zaplacené na vstupu

53. Nakonec je třeba ještě odpovědět na otázku uvedenou ve třetí části žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, zda v takovém případě, jako je ten projednávaný, je přiměřená dodatečná sankce ve výši 100 % neprávem uplatněného odpotu daně odvedené na vstupu.

54. Při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí si mohou členské státy v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným tímto právními předpisy zvolit sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, a tedy i zásadu proporcionality(27).

55. Takové sankce nesmějí tedy překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům. Při posouzení, zda je určitá sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost protiprávního jednání, za které má být tato sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce(28).

56. Stran možností členských států ukládat finanční sankce v rámci právních předpisů v oblasti DPH již Soudní dvůr přijal několik rozhodnutí, z nichž vyplývá, že sankce jsou přípustné. Nesmějí však vést k obcházení hodnot, na nichž je založeno právo v oblasti DPH, a zejména zpochybnit neutralitu této daně(29).

57. V projednávaném případě vede sankce ve výši 100 % neprávem provedeného odpotu daně zaplacené na vstupu k tomu, že požadovaná možnost opravy daňového dluhu podle článku 203 směrnice o DPH pozbývá v konečném důsledku svého smyslu. Aťkoli je daňový dluh opraven podle článku 203 směrnice o DPH z důvodu neexistujícího ohrožení daňových příjmů, zbývá totiž ještě srovnatelně vysoký peněžní dluh. Pokud jsou kupní a prodejní ceny identické, zbývá dokonce peněžní dluh ve stejné výši.

58. Soudní dvůr již rozhodl, že sankce ve výši 50 % – pokud jednání nevedlo ke ztrátě příjmů daňové správy ani u něj nelze konstatovat náznaky daňového úniku – se jeví jako nepřiměřená, což však musí ověřit předkládající soud(30). Tím spíše to platí u sankce ve výši 100 % v případě, kdy je vyloučena škoda na dani a daňový podvod(31).

59. Kromě toho, jak již Soudní dvůr rozhodl v jiné věci(32), přicházejí v úvahu také jiné, a to mírnější, prostředky. V projednávaném případě je myslitelné uložení pokuty nebo peněžní sankce, která je přiměřená závažnosti protiprávního jednání a výši škody. Podle právní úpravy dotčené v původním řízení je však uložena sankce v každém případě, aniž jsou zohledněny konkrétní okolnosti a konkrétní ohrožení DPH, příp. konkrétní škoda na DPH. Tato úprava ale překračuje – jak také správně podotýká Komise – meze toho, co je nezbytné ke správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům (viz k těmto cílům pouze článek 273 a také článek 131 směrnice o DPH).

60. Z téhož důvodu nelze předemtnou sankci považovat ani za přiměřenou ve vztahu k bezdůvodně vystaveným fakturám (k možnosti viz výše bod 53) obzvláště proto, že není vázána na výši v ní vykázaného daňového dluhu a ohrožení, nýbrž na dříve neprávem uplatněný odpote DPH.

61. K tomu je třeba zohlednit, že proti neprávem provedenému odpote DPH (z důvodu fiktivních dodání na straně vstupu) stojí rovněž bezdůvodně odvedená DPH z fiktivních dodání na straně výstupu. Obě „platby“ se vztahují k témuž předemtnu dodání, a již proto nemohou být posuzovány izolovaně. K oběma došlo chybně, a musí být proto vráceny.

62. Jak navíc zjevně ukazuje systematika směrnice o DPH (viz článek 206 směrnice o DPH), sestává daňový dluh osoby povinné k dani vždy z dlužné daně z plnění na výstupu po odečtení odpoteitelné daně zaplacené z plnění na vstupu, k nimž došlo ve stejném daňovém období. Tato myšlenka by měla být také zohledněna při posuzování přiměřenosti sankcionování fiktivních plnění.

63. Při započtení obou nároků vyplývá v projednávaném případě konkrétní platba k tíži EN.SA (a tedy škoda na dani na straně Itálie) ve výši 0 eur, jestliže kupní a prodejní cena byly identické, což naznačují informace od předkládajícího soudu. Uložení sankce ve výši 100% odpote uplatněného neprávem a k tíži italského státu bez zohlednění DPH, která byla rovněž odvedena bezdůvodně, avšak ve prospěch italského státu, je z důvodu obsahové blízkosti obou nároků nepřiměřené.

64. Itálie se však může rozhodnout, že daňový dluh vzniklý podle článku 203 směrnice o DPH (abstraktní objektivní odpovědnost) až do jeho opravy přiměřeně zúročí a – jak již bylo uvedeno výše – trestněprávně postihne vystavení faktur za fiktivní plnění.

VI. Závěr

65. Navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (finanční soud regionu Lombardie, Itálie) odpověděl následovně:

„Články 168 a 203 směrnice 2006/112/ES nebrání v případě fiktivních plnění, aby zároveň vznikl daňový dluh z důvodu vystavení faktury a odečtení odpote daně na vstupu (a to i několikrát v rámci kolotočového řetězce plnění). Předpokladem je, že daňový dluh lze podle článku 203 směrnice o DPH opravit, jakmile je vyloučeno ohrožení daňových příjmů. V takovém případě lze sice z důvodu vystavení chybné faktury uložit sankci, avšak sankce v plné výši neodpoteitelné daně z fiktivních plnění na vstupu je nepřiměřená, pokud byla odvedena odpovídající DPH za fiktivní plnění na výstupu, a nevzniklo tedy žádné ohrožení daňových příjmů.“

1 Převodní jazyk: němčina.

2 Příkladmo viz rozsudky ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455), ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446).

3 Rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48),

rozsudky ze dne 20. ?ervna 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, bod 94), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, bod 27), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, bod 54), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling (C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446, bod 56); k problému nadm?rné náhrady vzniklé škody z toho plynoucího viz moje stanovisko ve v?ci Vetsch Int. Transporte (C?531/17, EU:C:2018:677, bod 39 a násl.)

4 Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1.

5 Samotná kvalifikace tohoto jednání jako trestního by sama o sob? nevedla k tomu, že sporný postup není zdanitelný –výslovn? viz rozsudky ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling (C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446, bod 50), ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další (C?354/03, C?355/03 a C?484/03, EU:C:2006:16, bod 49), a ze dne 29. ?ervna 2000, Salumets a další (C?455/98, EU:C:2000:352, bod 19).

6 Rozsudky ze dne 27. ?ervna 2018, SGI a Valérieane (C?459/17 a C?460/17, EU:C:2018:501, bod 35), ze dne 31. ledna 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, bod 34), ze dne 26. kv?tna 2005, António Jorge (C?536/03, EU:C:2005:323, body 24 a 25), ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, bod 31), a ze dne 8. ?ervna 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, bod 36).

7 V tomto smyslu naposledy výslovn? rozsudek ze dne 27. ?ervna 2018, SGI a Valérieane (C?459/17 a C?460/17, EU:C:2018:501, bod 36).

8 Rozsudky ze dne 27. ?ervna 2018, SGI a Valérieane (C?459/17 a C?460/17, EU:C:2018:501, bod 37), ze dne 31. ledna 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, bod 34), ze dne 15. b?ezna 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, bod 23), a ze dne 13. prosince 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, bod 19).

9 Výslovn? viz rozsudky ze dne 31. ledna 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, body 35 a 36), ze dne 18. ?ervna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 28 a násl.) s odkazem na rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, body 57 a 61), a ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 50).

10 Rozsudek ze dne 13. prosince 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, bod 13).

11 Výslovn? viz rozsudek ze dne 18. ?ervna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 28 a násl.) s odkazem na rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 57).

12 Rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 53).

13 Rozsudky ze dne 18. ?ervna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 35), a ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 49).

14 Šestá 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?idané hodnoty: jednotný základ dan? – Ú?. v?st. 1997, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

- 15 Takto rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 48) – „Šestá směrnice neobsahuje žádné ustanovení o opravě chybně vyfakturované daně z přidáné hodnoty vystavitelem faktury“.
- 16 Rozsudek ze dne 15. října 2002, Komise v. Německo (C?427/98, EU:C:2002:581, bod 41).
- 17 V konečném výsledku zjevně také rozsudek ze dne 31. ledna 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, bod 42) – daňový dluh podle článku 203 směrnice o DPH vzniká bez ohledu na to, zda bylo zdanitelné plnění uskutečeno.
- 18 Výslovně rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 48). Citováno v rozsudcích ze dne 18. června 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 35), a ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 49), které však zmiňují, že případ, kdy je DPH nesprávně uvedena na faktuře, není směrnici výslovně upraven.
- 19 Rozsudky ze dne 18. června 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 35), ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 49), a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 49).
- 20 Rozsudky ze dne 18. června 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 36), a ze dne 13. prosince 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, bod 18).
- 21 Rozsudky ze dne 31. ledna 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, bod 37), ze dne 18. června 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 37), ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 50) a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 58).
- 22 Rozsudky ze dne 18. června 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 38), a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 68).
- 23 Rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 39) a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 59 a v něm uvedenou judikaturu).
- 24 Rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 40), srov. v tomto smyslu rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, bod 41).
- 25 Vycházíme-li z toho, že v rámci skupiny podniků existují fiktivní plnění, vylučuje to zásadně také její dobrou víru.
- 26 Srov. v tomto smyslu rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 62).
- 27 Rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, bod 59), srov. v tomto smyslu mimo jiné rozsudky ze dne 6. února 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, bod 50), a ze dne 7. prosince 2000, de Andrade (C?213/99, EU:C:2000:678, bod 20).
- 28 Rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas (C 564/15, EU:C:2017:302, bod 60), v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. června 2013, Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, bod 38), jakož i ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C?95/07 a C?96/07, EU:C:2008:267, body 65 až 67).

- 29 Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 41), v tomto smyslu srov. rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62).
- 30 Srov. rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, body 65 a 66).
- 31 Období – byť v jiné souvislosti – rozsudek ze dne 17. července 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 47).
- 32 Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 42), srov. v tomto smyslu rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 63).