

Věc C-281/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

26. června 2020

Předkládající soud:

Tribunal Supremo (Španělsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

11. února 2020

Navrhovatelka:

Ferimet, S. L.

Odpůrce:

Administración General del Estado

Předmět původního řízení

Kasační opravný prostředek, který má svůj původ v rozhodnutí, jímž správce daně zamítl nárok na odpočet částek DPH jednoho podniku, který v režimu přenesení daňové povinnosti vydal sám fakturu za dodavatele, v níž uvedl jako dodavatele zboží společnost, která nebyla skutečným dodavatelem.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU, jejímž předmětem je výklad článků 168 a 193, čl. 199 odst. 1 písm. d), článku 200 a čl. 226 bodu 11 směrnice o DPH.

Předběžné otázky

1. Musí být článek 168 a další související ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a zásada daňové neutrality, která vyplývá z této směrnice a z judikatury

SDEU, jež ji vykládá, vykládány v tom smyslu, že neumožňují odpočet DPH zaplacené na vstupu podnikateli, kteří v režimu tzv. *reverse charge*, resp. přenesení daňové povinnosti v terminologii unijního práva, vydají doklad (fakturu) prokazující, že uskutečnili operaci spočívající v pořízení zboží, přičemž na tomto dokladu uvedou fiktivního dodavatele, přičemž je nesporné, že pořízení provedl skutečně dotyčný podnikatel, jenž pořízený materiál určil pro svou obchodní činnost, resp. pro své podnikání?

2. V případě, že by taková praktika, jako je shora popsaná, která musí být považována za dotčenému subjektu známou, mohla být pro účely neumožnění odpočtu DPH na vstupu posouzena jako zneužívající nebo podvodná, je k odmítnutí tohoto odpočtu nezbytné, aby byla plně prokázána existence daňového zvýhodnění neslučitelného s cíli, které sleduje právní úprava DPH?

3. A konečně, je-li zmíněné prokázání nezbytné, musí se daňové zvýhodnění, které by umožňovalo odmítnutí nároku na odpočet a které případně musí být identifikováno v konkrétním případě, týkat výlučně samotné osoby povinné k dani (nabyvatele zboží), nebo je případně možné, aby svědčilo jiným subjektům účastnícím se daného jednání?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; dále jen „směrnice“), články 168 a 193, čl. 199 odst. 1 písm. d), článek 200 a čl. 226 bod 11.

Judikatura Soudního dvora EU

Rozsudek ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl, C-90/02, týkající se režimu přenesení daňové povinnosti v oblasti DPH v případech poskytování služeb, který je *mutatis mutandis* použitelný na případy dodání zboží.

„Osoba povinná k dani, která je jakožto příjemce služeb povinna odvést příslušnou DPH, není povinna mít pro účely uplatnění nároku na odpočet daně fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3 šesté směrnice a musí pouze splnit formální požadavky předepsané dotyčným členským státem“ (bod 47).

I když členské státy mohou stanovit formální požadavky pro uplatnění nároku na odpočet v případě podání daňového přiznání (přenesení daňové povinnosti), „toto oprávnění může být realizováno pouze takovým způsobem, aby uložení formálních požadavků pro jejich množství nebo technickou povahu nečinilo uplatnění nároku na odpočet prakticky nemožné nebo nepřiměřeně obtížné“ (bod 49).

„Rozsah formálních požadavků, které musí být pro uplatnění nároku na odpočet splněny, nesmí přesáhnout to, co je nezbytně nutné pro ověření, zda

byl příslušný postup přenesení daňové povinnosti uplatněn správně“ (bod 50).

„Jakmile má tedy daňová správa k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovila, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce dotčených služeb povinna odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby povinné k dani na odpočet této daně, dodatečné podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit“ (bod 51).

Rozsudek ze dne 8. května 2007, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, týkající se režimu „přenesení daňové povinnosti“ (reverse charge), v němž se ohledně formálních požadavků pro uplatnění nároku na odpočet uvádí následující:

„[I] když platí, že toto ustanovení [čl. 18 odst. 1 písm. d) šesté směrnice] umožňuje členským státům, aby stanovily formální požadavky týkající se uplatnění nároku na odpočet daně v případě přenesení daňové povinnosti, porušení těchto formalit osobou povinnou k dani ji nemůže připravit o její nárok na odpočet daně“ (bod 62), a „[j]elikož je [...] nesporné, že ve věcech v původním řízení se režim přenesení daňové povinnosti použije, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům“ (bod 63), neboť „tato ustanovení [...] sice povolují členským státům přijmout určitá opatření, avšak tato opatření nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů uvedených v předcházejícím bodě. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného právními předpisy Společenství v dané oblasti“ (bod 66).

A konečně „takové porušení povinností týkajících se účetnictví, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, nelze považovat za porušení způsobující nebezpečí daňových ztrát, jelikož, jak bylo připomenuto v bodě 56 tohoto rozsudku, v rámci uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti nevzniká v zásadě vůči státní pokladně žádný dluh. Z těchto důvodů takové porušení nelze ani ztotožňovat s daňovým podvodem nebo se zneužitím norem práva Společenství, jelikož nebylo uskutečněno s cílem získání neoprávněného daňového prospěchu“ (bod 71).

Rozsudek ze dne 10. července 2019, Kuršu zeme, C-273/18, také v souvislosti s podobným případem, jako je ten, který je předmětem tohoto řízení, a v rámci něhož Nejvyšší soud Lotyšska předložil k SFEU následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 168 písm. a) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že brání takovému zákazu odečíst daň [zaplacenou na vstupu], který je založen pouze na vědomém zapojení osoby povinné k dani do vykazování simulovaných plnění, aniž je popsáno, jakým způsobem výsledek těchto konkrétních plnění poškozují státní rozpočet v důsledku neodvedení DPH

nebo v podobě neoprávněné žádosti o vrácení této daně ve srovnání se situací, kdy by tato plnění byla formálně vykázána tak, jak se reálně uskutečnila?“

A odpověď SDEU, jenž položenou předběžnou otázku přeformuloval, je ve stručném shrnutí následující:

„V oblasti DPH zjištění zneužití v oblasti DPH vyžaduje naplnění dvou podmínek, a sice zaprvé, aby výsledkem dotčených plnění i přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a zadruhé, aby ze všech objektivních okolností vyplývalo, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění“ (bod 35).

„Ze skutečnosti, že zboží nebylo převzato přímo od vystavitele faktury, nutně nevyplývá podvodné skrývání skutečného dodavatele a nepředstavuje nutně zneužití, nýbrž může mít jiné důvody, jako je zejména existence dvou po sobě následujících prodejů téhož zboží, které je na objednávku přepraveno přímo od prvního prodávajícího k druhému pořizovateli, takže dochází ke dvěma po sobě následujícím dodáním ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, avšak jen k jediné skutečné přepravě zboží. [...] [N]ení nutné, aby se první pořizovatel stal vlastníkem dotčeného zboží v okamžiku této přepravy, jelikož dodání ve smyslu tohoto ustanovení nepředpokládá převod vlastnického práva ke zboží v právním smyslu“ (bod 36).

Za situace, kdy lotyšský správce daně neprokázal existenci neoprávněného daňového zvýhodnění, „pouhá existence řetězce plnění a skutečnost, že Kuršu zeme fyzicky převzala dotčené zboží ve skladu [blíže určeného subjektu] namísto jeho skutečného převzetí od společnosti uvedené na faktuře jako dodavatel tohoto zboží“ nemohou samy o sobě odůvodnit závěr, že společnost Kuršu zeme uvedené zboží nepořídila, takže k plnění nedošlo (bod 37).

Rozsudek ze dne 17. října 2019 ve věci Unitel, C-653/18.

„Kvalifikace plnění jako dodání zboží ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH [...] nemůže být podmíněna identifikací pořizovatele“ (bod 25). „Zadruhé je třeba uvést, že členským státům nicméně přísluší, aby v souladu s článkem 131 směrnice o DPH stanovily podmínky, za kterých osvobodí od daně vývozní operace za účelem zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození stanovených touto směrnicí a zamezení veškerým daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. Při výkonu svých pravomocí však členské státy musí dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu a patří mezi ně zejména zásada proporcionality“ (bod 26).

„V souvislosti s touto zásadou proporcionality je třeba připomenout, že vnitrostátní opatření jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění správného výběru daně, jestliže v podstatě podmiňuje nárok na osvobození od DPH dodržím formálních povinností a nezohledňuje věcné požadavky, a zejména se nezabývá otázkou, zda tyto požadavky byly splněny. Plnění totiž musí být zdaněna s ohledem na jejich objektivní charakteristiky“ (bod 27).

„Mimoto jsou-li splněny věcné požadavky, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům“ (bod 28).

„Podle judikatury Soudního dvora existují pouze dva případy, kdy může mít nedodržení formálního požadavku za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH“ (bod 29).

„Porušení formálního požadavku může zaprvé vést k odmítnutí osvobození od DPH tehdy, má-li toto porušení za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění věcných požadavků“ (bod 30).

„Pokud tedy chybějící identifikace skutečného pořizovatele brání v daném případě předložení důkazu o tom, že dotčené plnění představuje dodání zboží ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH, může tato okolnost vést k odepření nároku na osvobození od daně při vývozu podle tohoto článku. Naproti tomu požadavek, aby byl pořizovatel zboží ve třetím státě v každém případě identifikován, aniž je zjišťováno, zda jsou splněny věcné požadavky pro toto osvobození, tedy zejména skutečnost, že dotyčné zboží opustilo celní území Unie, nedodržuje zásadu proporcionality ani zásadu daňové neutrality. Naproti tomu požadavek, aby byl pořizovatel zboží ve třetím státě v každém případě identifikován, aniž je zjišťováno, zda jsou splněny věcné požadavky pro toto osvobození, tedy zejména skutečnost, že dotyčné zboží opustilo celní území Unie, nedodržuje zásadu proporcionality ani zásadu daňové neutrality“ (bod 31).

„Zásady daňové neutrality se zadruhé nemůže za účelem osvobození od DPH dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, který ohrozil fungování společného systému DPH. [...] [P]ožadavek, aby subjekt jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku, [není] v rozporu s unijním právem. Kdyby dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a kdyby nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému úniku, musel by být odmítnut její nárok na osvobození od DPH“ (bod 33).

„Naproti tomu dodavatel nemůže nést odpovědnost za zaplacení DPH nezávisle na své účasti na daňovém úniku, kterého se dopustil pořizovatel. Bylo by totiž zjevně nepřiměřené připisovat osobě povinné k dani ztrátu daňových příjmů způsobenou podvodným jednáním třetích osob, na které nemá žádný vliv“ (bod 34).

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon č. 37/1992 ze dne 28. prosince 1992, o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“)

Podle jeho čl. 84 odst. 1 bodu 2 písm. c) jsou osobami povinnými k dani podniky nebo podnikatelé, pro něž se uskutečňují plnění podléhající dani, jedná-li se o dodání mj. odpadových materiálů k druhotnému využití.

Podle jeho čl. 92 odst. 1 bodu 3 mohou osoby povinné k dani od splatných částek DPH z plnění podléhajících dani a uskutečněných v tuzemsku odpočíst částky na vstupu splatné rovněž v tuzemsku, které jim byly přímo naúčtovány nebo které odvedly z dodání zboží uvedených mimo jiné v čl. 84 odst. 1 bodě 2 zákona o DPH.

Jeho článek 97 v odstavci 1 stanoví, že nárok na odpočet mohou uplatnit pouze podniky nebo podnikatelé, kteří mají doklad o svém nároku, a že pro tyto účely se za doklad o nároku na odpočet považuje výhradně faktura vydaná osobou povinnou k dani v případech stanovených v čl. 165 odst. 1 tohoto zákona. Tentýž článek stanoví v odstavci 2, že shora uvedené dokumenty, které nesplňují všechny jednotlivé požadavky stanovené právními předpisy, nejsou dokladem pro nárok na odpočet.

Článek 165 odst. 1 tohoto zákona stanoví, že v případech uvedených mimo jiné v čl. 84 odst. 1 bodě 2 téhož zákona se k faktuře vystavené osobou, která uskutečnila příslušné dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo k účetnímu dokladu o uskutečněném plnění se připojí faktura, která obsahuje vyúčtování daně. Tato faktura musí splňovat požadavky stanovené prováděcími předpisy.

Judikatura Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko)

Rozsudek ze dne 25. března 2009 (4608/2006): „všechny formální požadavky jsou koncipovány tak, aby usnadňovaly řádné uplatňování DPH, takže by bylo nekonzistentní přikládat stejnou důležitost nesplnění formálních požadavků v případech přenesení daňové povinnosti, v nichž plátce daně nepřiznává daň proto, že se domnívá, že plnění nepodléhá dani, a vykládá platné právní předpisy rozumně, ale nesprávně, neboť tento výklad by znamenal porušení neutrality“, přičemž „je nutno uznat, že nárok na odpočet je nárokem věcné povahy a má nezpochybnitelnou důležitost v systému uplatňování DPH, a proto prostá formální

povinnost, jakkoli by sama o sobě mohla [být] dostatečně dobře odůvodněna účelem usnadnit správné použití příslušného správního postupu, nemůže vést ke ztrátě zmíněného nároku na odpočet“.

Rozsudek ze dne 28. ledna 2013 (3272/2010). V této věci daňová kontrola potvrdila, že sídla společností, které plátce daně ve svých fakturách označil za dodavatele, byla smyšlená, a že navíc bylo nemožné, aby tyto společnosti dodaly zboží, které bylo formálně fakturováno, neboť to byly skutečně neexistující společnosti určené k tomu, aby jako prostředníci vytvořily zdání umožňující nabytí tohoto zboží osobou povinnou k dani od skutečných dodavatelů „v B“, to znamená bez jeho odrazu v účetnictví. Z toho důvodu daňová kontrola odmítla nárok na odpočet částek DPH, neboť dospěla k závěru, že obchodní transakce uvedené na fakturách se s podniky, které byly uvedeny na těchto fakturách, se ve skutečnosti neuskutečnily, a jednalo se o simulované transakce.

V citovaném rozsudku se připomíná, že SFEU rozhodl, že pokud plnění uskutečněné osobou povinnou k dani nepředstavuje samo o sobě podvod, její nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Je v něm také obsažen právní názor SDEU, podle něhož osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, musí být považována za osobu, která se podílí na tomto daňovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch. Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednajícím jako taková“, a „hospodářská činnost“.

Také se v něm připomíná, že podle SDEU platí, že ačkoli čl. 21 odst. 3 šesté směrnice umožňuje členskému státu považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená, a opřít se o domněnku v tomto ohledu, nic to nemění na tom, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné, tak aby dávaly *de facto* vzniknout systému objektivní odpovědnosti, neboť členské státy musí dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality.

Následně Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) v tomto rozsudku rozhodl, že dotyčný subjekt vystavil faktury s vědomím, že s podnikem, jemuž bylo

fakturováno, nebyla uzavřena žádná smlouva a že v takovém případě nebyla použitelná doktrína SDEU o nemožnosti odmítnout nárok na odpočet podniku, který, zavlečen do karuselového podvodu, o jeho existenci nevěděl nebo nemohl vědět, a to jednoduše proto, že daný podnik věděl, že na faktuře uvedl jako dodavatele jinou společnost, která ve skutečnosti neexistuje a s níž neuzavřel žádnou smlouvu.

V důsledku toho měl být uplatněn právní názor SDEU, podle něhož je nutno odmítnout nárok na odpočet osobě povinné k dani, ve vztahu k níž je prokázáno, že věděla nebo musela vědět, že prostřednictvím svého nákupu se podílela na plnění, které bylo součástí podvodu na DPH, přestože toto plnění splňuje objektivní kritéria, na nichž je založen pojem „dodání zboží“.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 V roce 2008 společnost, která je navrhovatelkou v řízení o kasačním opravném prostředku, Ferimet, S. L., nabyla od společnosti Reciclatges de terra alta odpadový materiál k druhotnému využití (šrot) a v režimu přenesení daňové povinnosti u DPH sama vystavila příslušné faktury.
- 2 Daňová kontrola v ověřovacím a kontrolním řízení dospěla k názoru, že společnost Reciclatges de terra alta neměla materiální ani personální prostředky potřebné pro dodání tohoto materiálu, a že faktury vystavené kupujícímu byly falešné. V důsledku toho dospěla k závěru, že zde došlo v souvislosti s plněním k simulovanému jednání, a ačkoli nebylo možno popírat dodání materiálu, záměrně byl skryt skutečný dodavatel tohoto zboží. Ze stejného důvodu dospěla daňová kontrola k závěru, že odpočet částek DPH na vstupu, který uplatnila společnost Ferimet, byl neoprávněný a uložila jí finanční sankci.
- 3 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Regionální finančněsprávní soud pro Katalánsko, Španělsko) tento názor potvrdil.
- 4 Společnost Ferimet tato správní rozhodnutí napadla před Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (správní senát Vrchního soudu Katalánska, Španělsko) a dovolávala se v tomto ohledu na španělské a evropské právní předpisy a na judikaturu SDEU a argumentovala následovně:
 - že je nesporné (uznané kontrolním orgánem), že k nákupu odpadového materiálu k druhotnému využití uskutečněného společností Ferimet skutečně došlo;
 - že uvedení fiktivního dodavatele na faktuře má pouze formální význam, neboť věcně se koupě zboží uskutečnila;
 - že podle evropských právních předpisů a judikatury není možno odmítnout odpočet, pokud je prokázáno, že k plnění skutečně došlo, a pokud režim

přenesení daňové povinnosti zajišťuje nejen výběr DPH a jeho kontrolu, nýbrž také neexistenci jakéhokoli daňového zvýhodnění, které by mohl plátce daně získat.

- 5 Zmiňovaný soud vydal zamítavý rozsudek dne 23. listopadu 2017 a opíral se o následující důvody:
 - daňová kontrola dostatečně ověřila, že původce dodání zboží byl smyšlený;
 - určení dodavatele jakožto náležitost, která musí být uvedena na faktuře, již daňový subjekt sám vydal, nelze považovat za čistě formální zmínku, neboť jde o skutečnost, která umožňuje kontrolu bezvadnosti řetězce DPH, a proto má dopad na zásadu neutrality daně;
 - ačkoli v režimu přenesení daňové povinnosti v zásadě vsutku neexistuje ztráta příjmů daně, neboť dluh a nárok na odpočet se vzájemně kompenzují, to neznamená, že i kdyby byla konstatována nereálná transakce – v tomto případě ve vztahu k dodavateli –, byl by nárok na odpočet zachován, neboť tento nárok na odpočet je vázán na splnění věcných podmínek, mezi nimiž je i to, že osoba určená jako dodavatel skutečně existuje.
- 6 Společnost Ferimet proti tomuto rozsudku podala kasační opravný prostředek.

Hlavní tvrzení účastníků původního řízení

- 7 V řízení o kasačním opravném prostředku společnost Ferimet tvrdí, že daňové právní předpisy a hojná judikatura SDEU vedou nutně k názoru, že v analyzované transakci měla nárok na odpočet částek DPH odvedených na vstupu, neboť: a) ona samotná byla příjemkyní plnění a koupila a skutečně převzala šrot, a b) nedošlo ani nemohlo dojít ke ztrátě daňových příjmů, protože i) nedlužila DPH, když byla v režimu *reverse charge*, resp. přenesení daňové povinnosti, a ii) dluh na dani neměli ani její dodavatelé, protože vzhledem k tomu, že se nacházeli v tomto režimu přenesení daňové povinnosti, nemohli DPH účtovat.
- 8 Ve vyjádření k vhodnosti podat předběžnou otázku k SDEU předložila společnost Ferimet následující tvrzení:
 - výběr DPH a jeho kontrola již byly zajištěny pouhým využitím režimu přenesení daňové povinnosti, a není tudíž namístě povyšovat do kategorie základního požadavku pro uplatnění nároku na odpočet pouhou formální náležitostí, jakou by bylo správné uvedení dodavatele výrobku na faktuře, neboť nemožnost získat jakékoli daňové zvýhodnění je již zajištěna samotným režimem přenesení daňové povinnosti;
 - vzhledem k tomu, že nedošlo k žádnému daňovému zvýhodnění plátce daně, není při uplatnění zásady neutrality podstatný případný podvodný záměr jiného hospodářského subjektu odlišného od osoby povinné k DPH, která se účastnila

stejného řetězce dodání, neboť podle SDEU „každé plnění musí být zohledněno samo o sobě“.

- 9 Zástupce státu, který s kasačním opravným prostředkem nesouhlasí, důrazně trval na třech argumentech: a) je nesporné, že došlo k simulovanému jednání spočívajícímu v uvedení fiktivního dodavatele materiálu; b) toto skrytí identity skutečného dodavatele před správcem daně musí být považováno za související s podvodem jak u DPH, tak u přímých daní, a c) navrhovatelka neprokázala tvrzenou neexistenci daňového zvýhodnění.

Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

K režimu přenesení daňové povinnosti u DPH

- 10 Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) vysvětluje, že obecně je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která ve svém postavení podnikatele nebo podniku vystaví fakturu a naučtuje DPH svému zákazníkovi, aby později každé tři měsíce finančnímu úřadu převedla všechny částky této DPH, které vybrala. Proto je zpravidla osobou povinnou k dani osoba, která vystavuje fakturu, která přenáší DPH a která pak podává přiznání k dani a odvádí DPH do státní pokladny.
- 11 Nicméně existují určité případy, stanovené v článku 84 zákona o DPH, v nichž osobou, která musí přiznat a odvést DPH, je příjemce faktury, a nikoli osoba, která ji vystavila. Jeden z těchto případů „přenesení daňové povinnosti“ je zakotven v čl. 84 odst. 1 bodě 2 písm. c), to znamená případ podniků, jejichž hospodářská činnost spočívá v nákupu a prodeji odpadových materiálů k druhotnému využití (šrotu). V tomto režimu prodejce zboží vystaví fakturu, v níž neučtuje DPH, a nabyvatel tohoto zboží vystaví fakturu (tzv. „faktura vystavená sobě samému“), ve které uvede DPH v odpovídající výši. Vzhledem k tomu, že se na faktuře vystavené sobě samému shoduje výstavce s příjemcem, musí kupující, který je nabyvatelem zboží, uvést zároveň částky DPH na výstupu i na vstupu, obě ve stejné výši, které uvede ve svém čtvrtletním přiznání k DPH.

Ke sporu, který vyvstal v původním řízení

- 12 Debata, která vyvstala v řízení, se týká možnosti odečíst částky DPH, které plátce daně účtoval sám sobě zároveň na vstupu i na výstupu na faktuře, kterou vystavil sám sobě, v režimu přenesení daňové povinnosti, když: i) plnění se skutečně uskutečnilo (nesporná otázka) a ii) skutečný dodavatel nakoupeného zboží byl zatajen.
- 13 Pro rozhodnutí sporu v původním řízení je třeba určit: i) zda neuvedení dodavatele tohoto zboží je čistě formální náležitost, ii) jaký vliv má okolnost, že skutečný dodavatel, který byl uveden, byl smyšlený, a že skutečnost, že jde o smyšleného dodavatele, byla nabyvateli zboží známa, a iii) zda z evropské judikatury nevyhnutelně vyplývá, že – dokonce i v případech nedostatku dobré víry – lze

nárok na odpočet odmítnout, „pokud existuje riziko ztráty daňových příjmů členského státu“, s tím, že v režimu přenesení daňové povinnosti nemá osoba povinná k dani v zásadě žádný dluh vůči státní pokladně.

- 14 Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) nemá za to, že by judikatura SDEU nutně znamenala, že nárok na odpočet nemůže být nikdy odmítnut, když je konstatováno, že skutečně došlo k faktickému předání zboží a jeho nabytí plátcem daně. Také z této judikatury nevyplývá, že by uvedení fiktivního dodavatele v dokladu o transakci (faktuře vystavené samotným příjemcem) bylo pouze formální vadou, která je pro účely získání nároku na odpočet za situace, kdy je transakce skutečná, irelevantní.
- 15 Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) zná názor SDEU k nemožnosti toho, aby vnitrostátní právo nebo vnitrostátní daňové orgány ukládaly omezení nároku na odpočet DPH (podstatného pro její neutralitu), která by šla nad rámec požadavků vyplývajících z předcházení podvodů nebo která by činila uplatnění nároku na odpočet nepřiměřeně obtížným. Sám SDEU také uvedl, že není přijatelné žádat a získat odpočet, když se žadatel účastnil transakcí, které byly součástí podvodu na DPH, a to i v takových případech, kdy dotčené plnění splňovalo příslušné objektivní podmínky. V tomto smyslu má Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) pochybnosti ohledně toho, zda skutečnost, že si je dotčený subjekt vědom toho, že dodavatel je smyšlený a není skutečný, znamená, že jednání může být kvalifikováno jako zneužívající a podvodné.
- 16 Stejně tak u pojmu „daňové zvýhodnění“ – vyžadovaného v mnoha případech také od SDEU jakožto nevyhnutelný předpoklad pro odmítnutí nároku na odpočet – evropská judikatura nevysvětluje jednoznačně, zda je u pojmu „daňové zvýhodnění“ nutné, aby svědčilo jen subjektu, který o odpočet žádá, a ne případně i jiným účastníkům transakce, která vede k tomuto odpočtu. Jinými slovy, není zjevné, zda je nutné pominout jednání osoby, která převádí zboží, zejména tehdy, když v případech zatajení tohoto převodce, které bylo vědomě provedeno nabyvatelem zboží, může být ohroženo přímé zdanění, neboť pro skutečného prodejce zboží je plnění daňově zastřené a pro správce daně neexistující.