

Věc C-108/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

27. února 2020

Předkládající soud:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

5. února 2020

Žalobkyně:

HR

Žalovaný:

Finanzamt Wilmersdorf

**FINANZGERICHT
BERLIN – BRANDENBURG**

(Finanční soud pro Berlín – Braniborsko, Německo)

USNESENÍ

[*omissis*]

Ve věci

HR,

žalobkyně,

zmocněnci: [*omissis*]

proti

Finanzamt Wilmersdorf (finanční úřad ve Wilmersdorfu,
Německo)

žalovanému,

jejímž předmětem je daň z obratu za roky 2009 a 2010

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Finanční soud pro Berlín – Braniborsko) – 5. senát – dne 5. února 2020 [*omissis*]

rozhodl takto:

I. Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) se k rozhodnutí předkládá následující předběžná otázka:

Musí být článek 167 a čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) vykládány v tom smyslu, že brání takovému uplatňování vnitrostátního práva, podle něhož je třeba odeprít nárok na odpočet DPH na vstupu i v případě, že v rámci některého z předcházejících plnění byl spáchán daňový únik a osobě povinné k dani tato skutečnost byla nebo musela být známa, ale s plněním, které jí bylo poskytnuto, se daňového úniku ani neúčastnila, ani nebyla jeho součástí a ani při spáchaném daňového úniku nebyla nápomocna a nedopustila se v souvislosti s ním nadržování?

II. Řízení o žalobě se přerušuje do doby, než bude rozhodnuto o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce uvedené v bodě I.

O d ů v o d n ě n í:

I.

1. Žalobkyně – ve spolupráci se svým manželem – ve sporných letech 2009 a 2010 v [*omissis*] provozovala velkoobchod s nápoji. Ve svých přiznáních k dani z obratu (dále jen „DPH“) za sporné roky mj. jako DPH na vstupu uplatnila DPH zaplacenou na základě faktur vystavených společností P GmbH ve výši 993 164 eur (za rok 2009) a 108 417,87 eura (za rok 2010). Nápoje uvedené ve fakturách (zejména lihoviny a nápoj *Red Bull*) společnost P GmbH žalobkyni skutečně dodala. Žalobkyně společnosti P GmbH zaplatila fakturované částky a společnost P GmbH stejně jako žalobkyně daná plnění zanesla do svého účetnictví. Ani žalobkyně, ani společnost P GmbH se v rámci svého dodavatelsko-odběratelského vztahu nedopustily daňového úniku. Faktury vystavené společností P GmbH splňují zákonné požadavky vyplývající z § 14 a 14a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“). Žalobkyně nápoje odebrané od společnosti P GmbH prodávala dále, aniž byl uvedenými dalšími prodejci spáchán daňový únik.
2. Podle dvou trestních rozsudků, které mezitím nabyly právní moci, se společnost P GmbH při pořízení nápojů dodaných žalobkyni dopustila řady daňových úniků. Podle zjištění učiněných v trestním řízení se výše uvedené zakládalo na následujícím skutkovém stavu: Manžel žalobkyně jako [trestně] odpovědný

účastník zásoboval společnost P GmbH ve velkém rozsahu (celkový obrat do září 2010 ca 80 mil. eur) lihovinami, kávou a nápojem *Red Bull*. Ohledně těchto dodávek nebyly vystavovány faktury. Místo toho pracovník společnosti P GmbH vyhotovil falešné faktury o nákupu zboží. Na základě těchto faktur společnost P GmbH následně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu. Manžel žalobkyně zároveň společností P GmbH opatřil ceníky a potenciální odběratele zboží. Uvedené zboží bylo dále prodáváno různým odběratelům, mimo jiné žalobkyni. Po odhalení těchto skutečností příslušný finanční úřad společností P GmbH odepřel nárok na odpočet DPH na vstupu uplatněný na základě uvedených falešných faktur.

3. Mimoto žalovaný odepřel nárok na odpočet DPH na vstupu rovněž žalobkyni, a to v rozsahu, který odpovídal částkám DPH na vstupu připadajícím na plnění na vstupu uskutečněná společností P GmbH. Jako odůvodnění v podstatě uvedl, že žalobkyně byla se svým podnikem součástí dodavatelského řetězce, v jehož rámci byly páčány úniky v oblasti DPH. Společnost P GmbH se za účasti manžela žalobkyně dopustila úniků týkajících se DPH vykázané na vstupu při nákupu různých nápojů, které byly následně dále prodávány mj. žalobkyni.
4. Žalobkyně zastává právní názor, že nárok na odpočet DPH zaplacené u plnění na vstupu uskutečněných společností P GmbH byl v projednávaném případě odepřen neoprávněně. V jejím případě byly zákonné podmínky pro odpočet DPH na vstupu splněny.
5. Žalovaný je naproti tomu toho názoru, že žalobkyně na základě účasti svého manžela, jakož i neobvyklého obchodního počínání musela poznat, že se svým podnikem byla součástí dodavatelského řetězce, v jehož rámci byly páčány úniky v oblasti DPH. Tato okolnost podle judikatury Soudního dvora odůvodňuje odepření nároku na odpočet DPH na vstupu.

II.

6. Senát Soudnímu dvoru na základě čl. 267 druhého pododstavce ve spojení s prvním pododstavcem písm. a) Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU) předkládá otázku uvedenou ve výroku.

1. Právní rámec

a) Unijní právo

7. Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

8. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH zní:

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

a) *DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani[.]“*

9. Podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH musí osoba povinná k dani pro uplatnění nároku na odpočet, pokud jde o dodání zboží a poskytnutí služeb, splňovat mj. následující podmínku:

„[...] mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6“.

b) Vnitrostátní právo

10. Ustanovení § 15 odst. 1 bodu 1 první a druhé věty UStG ve znění platném ve sporných letech zní:

„¹Podnikatel má nárok odečíst následující daně na vstupu:

1. *ze zákona splatné daně za zboží a služby dodané mu za účelem výkonu podnikatelské činnosti jiným podnikatelem. ²Podmínkou nároku na odpočet daně je, že podnikatel disponuje fakturou vystavenou podle § 14 a § 14a.“*

2. Posouzení podle vnitrostátního práva a relevance předběžné otázky pro rozhodnutí

11. V projednávané věci vyvstává v ohledu, který je relevantní pro rozhodnutí, otázka, zda je žalobkyni vzhledem k tomu, že jí musely být známy daňové úniky v oblasti DPH, ke kterým došlo v rámci některého z předcházejících plnění, třeba odepřít odpočet DPH zaplacené u plnění na vstupu uskutečněných společností P GmbH.
12. Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH na vstupu podle § 15 odst. 1 první věty bodu 1 UStG jsou u DPH vykázané ve fakturách vystavených společností P GmbH splněny.
13. Sporné je pouze to, zda je odepření odpočtu DPH na vstupu na základě okolnosti, že žalobkyni musely být známy daňové úniky v oblasti DPH, ke kterým došlo u společností P GmbH, tedy v rámci předcházejícího plnění, odůvodněné.
14. Odepření uplatnění DPH na vstupu ve výše uvedeném smyslu nebylo ve sporných letech stanoveno zákonem. Judikatura nejvyšších vnitrostátních soudů – se zřetelem k judikatuře Soudního dvora – nicméně takové odepření považuje za nutné v případech, „kdy je na základě objektivních okolností zřejmé, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že dotyčné plnění bylo součástí

daňového úniku spáchaného dodavatelem, nebo že při jiném plnění, které bylo součástí daného dodavatelského řetězce a které bylo uskutečněno před či po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, došlo k úniku v oblasti DPH“ [omissis].

15. V souladu s tím je podle vnitrostátního práva pro řešení daného sporu rozhodující, zda je s okolností, že žalobkyni muselo být známo, že u společnosti P GmbH došlo k podvodnému uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, spojeno nejen odepření uplatnění DPH na vstupu u společnosti P GmbH, ale i odepření uplatnění DPH na vstupu v následném dodavatelsko-odběratelském vztahu mezi společností P GmbH a žalobkyní. Rozhodující je v tomto ohledu výklad pojmu „dodavatelský řetězec“. V případě, že by plnění uskutečněná mezi společností P GmbH a žalobkyní bylo spolu s nákupem nápojů, který společnost P GmbH uskutečnila v rámci předcházejícího plnění a který je stížen podvodem, třeba považovat za součást společného dodavatelského řetězce, bylo by odepření uplatnění DPH na vstupu v projednávané věci oprávněné. Pokud by se o takový dodavatelský řetězec nejednalo, musel by být nárok na odpočet DPH na vstupu přiznán.

3. Posouzení podle unijního práva

16. Překládající soud má pochybnosti, jak je v souladu s požadavky unijního práva třeba vykládat pojem „dodavatelský řetězec“ a zda lze do tohoto pojmu zahrnout dodavatelsko-odběratelské vztahy dotčené ve věci v původním řízení. Vzhledem k tomu, že pojem „dodavatelský řetězec“ byl v souvislosti s odepřením nároku na odpočet DPH na vstupu utvářen Soudním dvorem, jedná se v tomto případě o výkladový problém týkající se unijního práva.
17. Soudní dvůr v nyní již ustálené judikatuře rozhodl, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH. Vnitrostátní orgány a soudy tedy musí odmítnout uznání nároku na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že nárok je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, nýbrž i pokud tato osoba věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, nebo že jiné plnění, které bylo součástí dodavatelského řetězce, a to před či po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, bylo stíženo podvodem týkajícím se DPH [viz rozsudky Soudního dvora ze dne 18. května 2017, Litdana, C-624/15, (omissis) bod 35; ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, (omissis) body 47 až 49; ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, (omissis) bod 42; ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, (omissis) bod 41; ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C-642/11, (omissis) bod 48; ze dne 31. ledna 2013, LVK-56, C-643/11, (omissis) bod 60; ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11 (omissis) bod 41; a ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, (omissis) bod 47].

18. Podle těchto zásad unijního práva by odepření nároku na odpočet DPH na vstupu ve vztahu k věci v původním řízení přicházelo v úvahu v následujících třech případech:

- Žalobkyně se v souvislosti se spornými dodávkami, které obdržela od společnosti P GmbH, sama dopustila daňového úniku,
- společnost P GmbH se dopustila daňového úniku ohledně DPH připadající na dodávky uskutečněné ve prospěch žalobkyně nebo
- sporná plnění byla součástí dodavatelského řetězce, v jehož rámci došlo k daňovému úniku.

Není-li naplněna žádná z těchto tří skutkových podstat, mohlo by odepření nároku na odpočet DPH na vstupu u žalobkyně – bez ohledu na obeznamenost s daňovým únikem v rámci některého z předcházejících plnění – být nepřipustné.

19. Vzhledem k tomu, že se ani žalobkyně uplatněním nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu za dodávky nápojů uskutečněné společností P GmbH, ani společnost P GmbH jakožto dodavatel dotčeného zboží prostřednictvím plnění, která jsou v projednávané věci sporná, nedopustily daňového úniku, je ve věci v původním řízení rozhodující jediné okolnost, zda sporná plnění byla součástí „dodavatelského řetězce“, v jehož rámci došlo k daňovému úniku.

20. Soudní dvůr pojem „dodavatelský řetězec“, který používá, dosud – podle všeho – blíže nevymezil.

21. Předkládající soud v tomto ohledu považuje za možné, že k odepření odpočtu DPH na vstupu vede již pouhá okolnost, že osobě povinné k dani byl nebo musel být znám daňový únik, který byl spáchán v rámci (některého) předcházejícího plnění. Tak by tomu bylo v případě, že by pojem „dodavatelský řetězec“ měl být chápán v tom smyslu, že postačuje, pokud je ohledně téhož předmětu dodání uskutečněno několik po sobě následujících plnění. Spojitost nebo souvislost s daňovým únikem spáchaným v rámci některého z předcházejících plnění by v takovém případě spočívala pouze v tom, že by byl dotčen též předmět dodání. Nebylo by však nutné, aby při daňovém úniku byla poskytnuta pomoc nebo podpora prostřednictvím sporného plnění (např. zastřením dodavatelských vztahů apod.).

22. Předkládající senát se však přiklání k tomu, že takový výklad pojmu „dodavatelský řetězec“ by s přihlédnutím k zásadám neutrality a proporcionality vyplývajících z unijního práva byl příliš široký.

23. Z judikatury Soudního dvora lze dovodit, že odepření uplatnění DPH na vstupu v případě daňových úniků a zneužití v souvislosti s dodavatelským řetězcem přichází v úvahu pouze tehdy, pokud podvodný charakter plnění jako celku vyplývá právě ze zvláštního spojení po sobě následujících plnění [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano

Previti, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, (*omissis*) bod 67]. Tak by tomu mohlo být například v případě, že po sobě následující plnění jsou částí celkového plánu, jehož účelem je ztížení vysledovatelnosti dodávaného zboží, a tudíž zároveň i odhalení daňových úniků spáchaných v rámci daného dodavatelského řetězce. Do této skupiny případů by mohla spadat zejména plnění, která jsou součástí tzv. karuselových podvodů. Mimoto by případně mohly být vzaty v potaz rovněž řetězové obchody, a to pokud je účelem zapojení podniků, které ve skutečnosti nejsou příjemci předmětu dodání, zastření dodavatelsko-odběratelských vztahů. Ve výsledku by podle tohoto názoru „dodatelský řetězec“ zahrnoval pouze taková plnění, která konkrétním způsobem slouží k napomáhání nebo nadřívání při daňových únicích uskutečněných v rámci některých z předcházejících nebo následujících plnění.

24. Tento výkladový závěr by podle názoru předkládajícího senátu mohl mít oporu v řadě rozhodnutí Soudního dvora, ve kterých Soudní dvůr u odeprání nároku na odpočet DPH na vstupu
- předpokládá „účasť“ dané osoby povinné k dani na daňovém úniku, který byl spáchan v rámci některého z předcházejících nebo následujících plnění, uskutečněnou prostřednictvím jejího plnění [viz rozsudky Soudního dvora ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, (*omissis*) bod 33; ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, (*omissis*) bod 33; ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, (*omissis*) bod 41; ze dne 25. října 2018, Božičević Ježovnik, C-528/17, (*omissis*) bod 35; ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, (*omissis*) bod 52; ze dne 18. května 2017, Litdana, C-624/15, (*omissis*) body 33 a 34; ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, (*omissis*) bod 40; ze dne 2. června 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, (*omissis*) bod 42; a ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, (*omissis*) bod 54],
 - má za to, že plnění uskutečněná danou osobou povinnou k dani jsou „součástí“ podvodu spáchaného v rámci jiného souvisejícího plnění [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, (*omissis*) bod 53] nebo
 - vyžaduje, aby plnění uskutečněná danou osobou povinnou k dani měla „spojitost“ s daňovým únikem spáchaným v rámci jiného souvisejícího plnění [viz rozsudky Soudního dvora ze dne 28. března 2019, C-275/18, Vinš, (*omissis*) bod 33; ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, (*omissis*) bod 41; ze dne 18. října 2018, Božičević Ježovnik, C-528/17, (*omissis*) bod 35; a ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, (*omissis*) bod 40].

Podle názoru předkládajícího soudu by z hlediska takovéto „účasti“, „součásti“ nebo „spojitosti“ neměla postačovat okolnost, že dané osobě spáchaný daňový únik pouze byl nebo dokonce jen musel být znám. „Účasť“, „současť“ nebo

„spojitost“ by naopak měly být podmíněny vlastním přispěním ke spáchání daňového úniku minimálně ve smyslu pomoci nebo nadržování. Neexistence dobré víry jakožto čistě subjektivní okolnost podle názoru předkládajícího soudu nemůže nahradit aktivní účast potřebnou pro „účast“, „součást“ nebo „spojitost“.

25. Pokud při daném daňovém úniku není vedle neexistence dobré víry dána pomoc nebo nadržování, svědčí podle názoru předkládajícího soudu mnohé ve prospěch toho, že osobě povinné dani nelze u jejích plnění na vstupu odepřít nárok na odpočet DPH. Mohlo by tomu tak být zejména v případě, že dodavatelské vztahy – jako vztahy dotčené ve věci v původním řízení – jsou odkryty vystavením faktur a uvedením v účetnictví a v přiznáních k DPH předložených daňovým orgánům. K zastření dodavatelských vztahů nebo dodavatelů v tomto případě nedošlo. Daňový únik, který byl spáchán v rámci některého z předcházejících plnění (v tomto případě uplatnění odpočtu daně vykázané při nákupu nápojů ze strany společnosti P GmbH), je zcela dovršen a prostřednictvím následně uskutečněných plnění (v tomto případě prostřednictvím dalšího prodeje nápojů žalobkyni ze strany společnosti P GmbH) již při něm nelze pomáhat nebo nadržovat. Plnění uskutečněné mezi společností P GmbH a žalobkyní se naopak jeví jako další dodavatelský vztah, který je nezávislý na předcházejícím plnění, které je dotčeno daňovým únikem. V tomto ohledu neexistuje celkový plán, podle něhož by tyto dodávky byly součástí daňového úniku vztahujícího se na několik plnění. V souladu s tímto chápáním pojmu „dodatelský řetězec“ mohl za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, dodavatelský řetězec skončit u společnosti P GmbH. Dodávky společnosti P GmbH následující po daňovém úniku – ať již určené žalované nebo jiným nezúčastněným třetím osobám – by v souladu s tím nemusely být součástí dodavatelského řetězce, v jehož rámci došlo ke spáchání daňového úniku, nýbrž naopak novými dodavatelskými vztahy, které je třeba posuzovat nezávisle na předcházejícím daňovém úniku.
26. Podle názoru předkládajícího soudu by tedy rovněž mohlo být irelevantní, zda manžel žalobkyně společnosti P GmbH určil odběratele uvedeného zboží. Nemůže to totiž nic změnit na skutečnosti, že dodávky společnosti P GmbH určené žalobkyni nemají na daňový únik, ke kterému předtím došlo, žádný dopad. Zcela transparentní dodavatelský vztah mezi společností P GmbH a žalobkyní již nemůže napomáhat páhání daňových úniků, které již byly dovršeny. V důsledku uvedené transparentnosti není možné ani dodatečné zastření dodavatelských vztahů.
27. Tento závěr by mohla potvrzovat judikatura Soudního dvora, podle níž odepření uplatnění DPH na vstupu v případech zneužití přichází v úvahu pouze tehdy, pokud výsledkem uznání sporného odpočtu DPH na vstupu bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí je v rozporu s cíli sledovanými směrnicí o DPH [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 10. července 2019, Kuršu zeme, C-273/18, (*omissis*) bod 35]. Tak tomu podle judikatury Soudního dvora může být například v případě, že účelem příslušných plnění je zastření skutečných dodavatelů, aby tak bylo ztíženo zdanění dotčených plnění, nebo pokud je účelem sporného plnění

právě získání neoprávněného daňového zvýhodnění [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 10. července 2019, Kuršu zeme, C-273/18, (*omissis*) body 36 a 37]. O takový případ zneužívajícího uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu se však za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, zřejmě nejedná. Vzhledem k tomu, že dodavatel nápojů (společnost P GmbH) je uveden ve fakturách, je zajištěna kontrola zdanění dotčeného zboží DPH ze strany daňových orgánů. K závěru, že pomocí plnění společnosti P GmbH uskutečněných ve prospěch žalobkyně došlo k zastření dodavatelů, nelze dospět. Mimoto účelem plnění, která jsou v projednávané věci sporná, nebyl ani daňový únik. Naopak, jak je uvedeno výše, když se uskutečnila dodávka nápojů určená žalobkyni, byl případný daňový únik společnosti P GmbH již dovršen. Tím je ale logicky již vyloučeno, aby účelem pořízení dotčených nápojů ze strany žalobkyně byl daňový únik, kterého se předtím dopustila společnost P GmbH.

28. Mimoto v důsledku plnění, která jsou v projednávané věci sporná, nevznikla škoda na DPH, jelikož společnost P GmbH musela vyúčtovanou DPH odvést. V souladu s tím na základě těchto plnění nevzniklo ani daňové zvýhodnění, které by mohlo být v rozporu s cíli sledovanými směrnicí o DPH. Konceptní rozhodnutí ve prospěch neutrality DPH, na kterém je založen společný systém DPH, naopak zřejmě vyžaduje, že u plnění na vstupu uskutečněných ve věci v původním řízení musí být uznán nárok na odpočet DPH na vstupu. Přetrvávající účinek daňového úniku, ke kterému došlo v (některé) předchozí fázi, na veškerá následně uskutečněná plnění by podle názoru předkládajícího soudu v případě, že dané osobě tento únik pouze byl nebo musel být znám, představoval nepřiměřené omezení této zásady neutrality. V tomto ohledu by měl být brán zřetel na okolnost, že odepření nároku na odpočet DPH na vstupu nesmí nabýt sankční povahy. Pouhá skutečnost, že zboží, které bylo základem těchto plnění, případně bylo pořízeno protiprávně, neznamená, že lze suspendovat zásadu neutrality DPH. Nárok na odpočet DPH na vstupu by měl být vyloučen pouze v případě, že dotčené plnění přímo umožňuje dané zneužití nebo mu napomáhá.
29. Ve prospěch tohoto právního názoru by dále mohla svědčit skutečnost, že otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla odvedena do státní pokladny, je z hlediska nároku na odpočet DPH na vstupu irelevantní [viz usnesení Soudního dvora ze dne 3. března 2004, Transport Service, C-395/02, Recueil, s. I-1991, bod 26; a rozsudky Soudního dvora ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Recueil, s. I-483, bod 54; a ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, (*omissis*) bod 40]. Soudní dvůr v této souvislosti vždy zdůrazňoval nezbytnost toho, že opatření k ochraně plateb do státního rozpočtu – tedy k ochraně daňových příjmů – nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k „zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům“ [rozsudky Soudního dvora ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, (*omissis*) bod 26; ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, (*omissis*) bod 46; stejně tak i rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, (*omissis*) bod 48]. K opatřením ve smyslu článku 273 směrnice o DPH Soudní dvůr v tomto ohledu doslova

uvádí: „*Opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice 2006/112 k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít navíc nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, a tedy neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH.*“ [rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, (*omissis*) bod 57].

30. Široký výklad pojmu „dodavatelský řetězec“ v souvislosti s odepřením nároku na odpočet DPH na vstupu v případech zneužití by však podle názoru předkládajícího soudu mohl vést k takovému systematickému zpochybnění nároku na odpočet a zásady neutrality DPH. Pokud by dodavatelský řetězec, na němž se zakládá odepření nároku na odpočet DPH, zahrnoval rovněž plnění, která při daňových únicích uskutečněných v rámci některých z předcházejících nebo následujících plnění neslouží ani k napomáhání, ani nadržování, docházelo by v případech zneužití k dalekosáhlému a nepřiměřenému sankčnímu účinku. Jakkoli je správné za účelem účinného potírání daňových úniků a zneužívání odepřít nárok na odpočet DPH na vstupu u plnění, která mají přímou souvislost se zneužitím a únikem v oblasti DPH, bylo by rovněž tak protisystémové přijmout z důvodů boje proti zneužívání závěr o tom, že odepření nároku na odpočet DPH na vstupu má prodloužený dopad na několik následujících nebo předcházejících plnění v případě, že by tato plnění nevykazovala patrnou souvislost se spáchaným daňovým únikem ve smyslu napomáhání. Pokud by byla uznána existence takového prodlouženého dopadu, došlo by k neodůvodněné mnohonásobné kumulaci platebních povinností v oblasti DPH, která několikanásobně překračuje škodu na DPH vzniklou v důsledku úniku v oblasti DPH. Ve výsledku by uznání existence takového „plnění stíženého podvodem“ vedlo k sankčnímu účinku, který se rovná peněžité pokutě a která by tedy neměla právní základ ve směrnici o DPH. DPH v tomto ohledu nelze využívat jako sankci za nepoctivé chování osoby povinné k dani [*omissis*].
31. Předkládající senát mimoto považuje široký výklad pojmu „dodavatelský řetězec“ za pochybný rovněž proto, že není patrné, že by odepření uplatnění DPH na vstupu u následujících plnění, která k daňovému úniku nepřispěla pomocí, vůbec bylo způsobilé k dosažení účelu stanoveného Soudním dvorem, který spočívá v zamezení zneužití a úniků v oblasti DPH. Pokud totiž – jako ve věci v původním řízení – byl daňový únik spáchaný v rámci některého z předcházejících plnění již dovršen a následující plnění – v tomto případě mezi společnostmi P GmbH a žalobkyní – již daný daňový únik nemohlo umožnit nebo mu napomoci, nemůže již odepření uplatnění DPH na vstupu u žalobkyně zabránit daňovým únikům.
32. Okolnost, že by odepření uplatnění DPH na vstupu za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, mohlo být nesprávné, by konečně mohla dokládat rovněž judikatura Soudního dvora, podle níž z hlediska DPH nelze rozlišovat mezi „dovolenými“ a „nedovolenými“ plněními. Otázka, zda je dané plnění právem zavržováno, je z hlediska jeho zdanění DPH irelevantní, jelikož zásada neutrality DPH vyžaduje zohlednění veškerých plnění [viz rozsudky

Soudního dvora ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, (*omissis*) bod 50; a ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, (*omissis*) bod 49]. Pokud ale systém DPH zohledňuje rovněž „nedovolená“ plnění, musel by u nich z důvodů neutrality zároveň být možný i odpočet DPH na vstupu. To by za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, mohlo vést k tomu, že v důsledku účasti manžela žalované na daňovém úniku spáchaném v rámci předcházejícího plnění se v případě tohoto plnění sice jedná o plnění, které je z právního hlediska nutno zavrhnout, ale následující plnění jsou nicméně bez ohledu na toto zavržení relevantní z hlediska DPH, což má za následek, že nelze vyloučit ani nárok na odpočet DPH na vstupu.

4. Přerušování řízení

33. [*omissis*] [poznámky týkající se vnitrostátních procesních záležitostí]

34. [*omissis*] [poznámky týkající se vnitrostátních procesních záležitostí]

[*omissis*]

PRACOVNÍ DOKUMENT