

Věc C-596/21

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

28. září 2021

Předkládající soud:

Finanzgericht Nürnberg (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

21. září 2021

Žalobce:

A

Žalovaný

Finanzamt M

[omissis]

Usnesení

Ve věci

A

- žalobce -

[omissis]

proti

Finanzamt M

- žalovanému –

jejímž předmětem je daň z obratu za rok 2011,

rozhodl 2. senát Finanzgericht Nürnberg (Finanční soud v Norimberku, Německo)
[omissis]

dne 21. září 2021 takto:

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají k rozhodnutí následující předběžné otázky:

- 1. Lze druhému pořizovateli odepřít odpočet daně z pořízení zboží, protože musel vědět, že původní prodávající při prvním prodeji neodvedl daň z přidané hodnoty, ačkoliv rovněž první pořizovatel věděl, že původní prodávající při prvním prodeji daň z přidané hodnoty neodvedl?**
- 2. V případě kladné odpovědi na první předběžnou otázku: je v případě odepření u druhého pořizovatele částka omezena vyšší ztráty způsobené daňovým únikem?**
- 3. V případě kladné odpovědi na druhou předběžnou otázku: Vypočítá se daňová ztráta**
 - a. porovnáním daně splatné ze zákona v řetězci poskytnutí služeb se skutečně vyměřenou daní,**
 - b. porovnáním daně splatné ze zákona v řetězci poskytnutí služeb se skutečně odvedenou daní nebo**
 - c. jakým jiným způsobem?**

II. Řízení se přerušuje do přijetí rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie.

[omissis]

Odůvodnění

I.

- 1 Žalobce, který je obchodník, zakoupil od C, který se vydával za W, pro svůj podnik v roce 2011 použitý vůz, který C již dříve zakoupil od třetí osoby. W věděl, že se C za něj vydává a souhlasil s tím. C vystavil W fakturu za dodání použitého vozidla na částku 52 100,84 € s připočtením 9 899,16 € daně z přidané hodnoty, W vystavil žalobci fakturu na částku 64 705,88 € s připočtením 12 294,12 € daně z přidané hodnoty, kterou přenechal C, který ji předal žalobci. Žalobce předal C celkem 77 000 €, které si C ponechal pro sebe. C uvedl ve svém účetnictví a ve svých daňových přiznáních pouze prodejní cenu ve výši 52 100,84 € s připočtením 9 899,16 € daně z přidané hodnoty a odvedl rovněž pouze daň ve výši, která z toho vyplývala. W tuto transakci do svého účetnictví ani do daňových přiznání nezahrnul vůbec a nezaplatil proto z této transakce ani žádnou daň.
- 2 Žalobce uplatňuje za nákup použitého vozidla odpočet daně ve výši 12 294,12 €. Žalovaný má naproti tomu za to, že žalobce nemá nárok na žádný odpočet,

protože mu odpočet daně musí být odepřen, neboť musel vědět o daňovém podvodu, jehož se dopustil C.

- 3 Na základě obsahu spisů a výsledků jednání vychází předkládající soud z toho, že žalobce v souladu s okolnostmi konkrétního případu byl s ohledem na několik nápadných skutečností povinen ujistit se o totožnosti svého obchodního partnera, v tom případě by zaprvé zjistil, že C cíleně skrýval svou totožnost, což nemohlo mít žádný jiný účel, než je krácení daně z přidané hodnoty vzniklé z prodeje použitého vozidla, zadruhé že W byl lhostejný vůči svým daňovým povinnostem a nebyl ochoten je řádným způsobem plnit.

II.

- 4 Na základě článku 267 druhého pododstavce ve spojení s prvním pododstavcem písm. a) Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU) předkládá senát Soudnímu dvoru Evropské unie otázku uvedenou ve výroku.

5 1. Právní rámec

6 a. Unijní právo

- 7 Podle čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) se za dodání zboží považuje

8 *„převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje“.*

- 9 Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

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

- 11 Článek 168 písm. a) směrnice o DPH zní:

12 *„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.“*

- 13 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:

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

15 b. Vnitrostátní právní předpisy

- 16 Ustanovení § 3 odst. 3 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) zní:

„V případě komisního obchodu (§ 383 Handelsgesetzbuch [obchodní zákoník]) se mezi komitentem a komisionářem uskutečňuje dodání. Odběratelem je při komisním prodeji komisionář, při komisním nákupu komitent.“

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

- 18 *„Podnikatel může odečíst tyto částky daně:*

1. ze zákona splatné daně za zboží a služby dodané mu za účelem výkonu podnikatelské činnosti jiným podnikatelem. Podmínkou odpočtu daně je, že podnikatel má fakturu vystavenou podle § 14 a § 14a.“

- 19 2. Posouzení podle vnitrostátního práva a relevantnost předběžné otázky pro rozhodnutí.**

- 20 V projednávané věci vyvstává na základě obsahu spisu a výsledku jednání otázka, v jaké výši musí být žalobci odepřen odpočet daně za nákup použitého vozidla, protože musel vědět o daňovém podvodu, jehož se dopustil C.

- 21 Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně podle § 15 odst. 1 první věty bodu 1 UStG jsou u DPH vykázané ve fakturách vystavených W splněny. Na základě souhlasu W s postupem C vznikl netypický případ komisního prodeje, jehož zvláštností je, že komitent - C - je zároveň zástupcem komisionáře. Lze proto vycházet z toho, že nejprve C dodal vozidlo W a následně W dodal vozidlo žalobci.

- 22 Splněny jsou v zásadě rovněž podmínky pro odepření. Podle judikatury nejvyššího vnitrostátního soudu, která se opírá o ustálenou judikaturu Soudního dvora (např. usnesení ze dne 14. dubna 2021, C-108/20, EU:C:2021:266, Finanzamt Wilmersdorf a tam citovaná judikatura), musí být nárok na odpočet daně odepřen tehdy, pokud podmínky pro něj jsou sice ve skutečnosti splněny, na základě objektivních okolností se však prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se porušením účastní plnění, které bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný subjekt v řetězci dodání zboží na vstupu nebo na výstupu (rozsudek Bundesfinanzhof [Spolkový finanční soud] ze dne 18. února 2016).

- 23 Je možné, že podle tohoto výkladu musí být žalobci odepřen nárok na odpočet daně ve výši 12 294,12 €, ačkoliv C neodvedl pouze 2 394,96 € daně z přidané hodnoty a v řetězci poskytnutí služeb od C přes W po žalobce je skutečně zaplacená daň celkově pouze o tuto částku nižší než daň, která by byla splatná při řádném provedení této transakce.

- 24 3. Posouzení podle unijního práva**

- 25 Předkládající soud má pochybnosti, zda je tento závěr v souladu se směrnicí DPH ve výkladu Soudním dvorem.
- 26 Odepření práv při zapojení do daňového úniku má podle judikatury Soudního dvora Evropské unie zabránit nesprávnému zdanění (viz rozsudek Velkého senátu ze dne 7. prosince 2010, C-285/09, EU:C:2010:742 – R, bod 52 týkající se odepření osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství) a chránit nároky veřejného rozpočtu (rozsudky ze dne 21. června 2012, C-80/11, C-142/11 EU:C:2012:373, Mahageben a David, bod 48; ze dne 6. prosince 2012, C-285/11, EU:C:2012:774, Bonik, bod 42). Zakládá se na tom, že účastník daňového úniku musí být přičteno k tíži, že daňovým únikem dochází ke ztrátě daňových příjmů (rozsudek ze dne 17. října 2019, C-653/18, EU:C:2019:876, Unitel, bod 34). Podle názoru předkládajícího soudu to hovoří pro to, aby práva byla odepřena pouze v rozsahu, v němž je nezbytné vyrovnat ztrátu daňových příjmů.
- 27 Usnesení EU:C:2021:266, Finanzamt Wilmersdorf, obsahuje ale úvahy, podle nichž může účel odepření jít nad rámec náhrady škody či odpovědnosti za neodvedené daně. Podle výkladu v bodě 35 a násl. tohoto rozsudku odepření nezávisí na tom, zda osoba podílející se na daňovém úniku tím získala daňovou nebo hospodářskou výhodu, nýbrž má znemožnit podvodné transakce tím, že připravuje zboží a služby, které byly předmětem plnění, jež bylo součástí daňového úniku, o odbytiště a tudíž přispívá k boji proti daňovým únikům. Soudní dvůr Evropské unie v tom nespatřuje porušení zásady daňové neutrality.
- 28 V případě, že by odepřená částka byla omezena výší vzniklé daňové ztráty, mohlo by se ovšem v mnoha případech takové odepření minout účinkem, jestliže se pro stanovení daňové ztráty porovnají pouze daňové výměry, protože odepření je zpravidla možné až po odhalení daňového úniku a finanční úřady pak typicky opravují rovněž chybné původní daňové výměry. Vyrovnání vyměřené a vybrané daně naproti tomu přihlíží k často se vyskytujícímu případu, kdy finanční úřady po odhalení daňových úniků sice odeprou práva a opraví daňové výměry pro subjekty, které se daňového úniku dopustily, nemohou však doplatky vyplývající z těchto opravených daňových výměrů vymoci, protože dotčené subjekty neodvedené částky spotřebovaly nebo je přesunuly jinam.
- 29 Předkládající soud se s přihlédnutím zejména k rozsudku Velkého senátu ve věci EU:C:2010:742, R, přiklání k tomu, aby odepření bylo omezeno na vzniklou daňovou ztrátu a tato daňová ztráta byla určena porovnáním daně, která je v řetězci poskytnutí služeb - v případě řádného provedení transakce - ze zákona splatná, a skutečně odvedené daně. V souladu s tím by v projednávané věci měl žalobce nárok na odpočet daně ve výši 9 899,16 €, odpočet by mu byl odepřen pouze ve výši částky odpovídající daňové ztrátě.

[omissis]