



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
GERARDA HOGANA  
přednesené dne 4. března 2021<sup>1</sup>

Věc C-521/19

**CB  
proti**

**Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Vrchní soud pro Galicii, Španělsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2006/112/ES – Společný systém daně z přidané hodnoty – Správní žaloba hospodářské povahy proti likvidacím a sankcím uloženým na základě daně z příjmů fyzických osob – Nefakturovaná plnění podléhající dani z přidané hodnoty – Základ daně – Zahrnutí v ceně sjednané stranami“

### I. Úvod

1. Jaká opatření, pokud vůbec nějaká, by měla daňová správa přijmout, pokud zjistí, že určité osoby povinné k dani (tj. účastníci určitého plnění, kteří nejsou konečnými spotřebiteli) nějaké plnění podvodně zatajily? Lze odůvodnění obsažené v dřívějším rozsudku Soudního dvora ze dne 7. listopadu 2013, Tulicá a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722), považovat za uspokojivý návod za tímto účelem? Právě tyto, ale i jiné otázky byly vzneseny projednávanou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce, která byla podána v rámci řízení vedeného u Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Vrchní soud pro Galicii, Španělsko) mezi fyzickou osobou, CB, a Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Regionální finančněsprávní soud pro Galicii, Španělsko).

2. Než přistoupím k vylíčení skutkového stavu, je potřeba nejprve specifikovat relevantní právní rámec.

### II. Právní rámec

#### A. Unijní právo

3. Body 25, 26 a 39 odůvodnění směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty<sup>2</sup> uvádějí:

„(25) Základ daně by měl být harmonizován, aby uplatnění DPH na zdanitelná plnění vedlo k srovnatelným výsledkům ve všech členských státech.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

(26) V zájmu zabránění daňové ztrátě v důsledku uplatnění statusu propojených osob s cílem získat daňová zvýhodnění by za určitých omezených okolností měly mít členské státy možnost zasáhnout, pokud jde o základ daně u dodání zboží nebo poskytnutí služby a pořízení zboží uvnitř Společenství.

[...]

(39) Režim odpočtu daně by měl být harmonizován do té míry, v jaké má dopad na skutečnou úroveň výběru daně a v jaké je třeba, aby výše odpočtu daně byla vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem.“

4. Článek 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Tato směrnice zavádí společný systém daně z přidané hodnoty (DPH).

2. Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

5. Článek 72 směrnice 2006/112, který je součástí hlavy VII této směrnice, nadepsané „Základ daně“, stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚obvyklou cenou‘ rozumí celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčné služby musel pořizovatel nebo příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně, aby v daném okamžiku dotyčné zboží pořídil nebo službu přijal.

Nelze-li srovnatelné dodání zboží nebo poskytnutí služby zjistit, považují se za ‚obvyklou cenu‘

- 1) v případě zboží částka, která není nižší než kupní cena daných věcí nebo podobných věcí, a nelze-li ji určit, nákladová cena stanovená v okamžiku dodání;
- 2) v případě služby částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.“

6. Článek 73 směrnice 2006/112 stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

7. Článek 74 směrnice 2006/112 stanoví:

„Pokud podle článků 16 a 18 osoba povinná k dani použije nebo poskytne zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, nebo pokud si zboží ponechá osoba povinná k dani nebo její právní nástupce po ukončení výkonu zdanitelné ekonomické činnosti, je základem daně kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena stanovená k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží.“

8. Článek 77 směrnice 2006/112 stanoví:

„Při poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání podle článku 27 je základem daně obvyklá cena poskytnuté služby.“

9. Článek 78 směrnice 2006/112 stanoví:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

- a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH;
- b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele nebo příjemce.

Pro účely prvního pododstavce písm. b) mohou členské státy považovat výdaje zahrnuté do samostatné dohody za vedlejší výdaje.“

10. Článek 273 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

## ***B. Španělské právo***

11. Článek 78 odst. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon č. 37/1992 o dani z přidané hodnoty<sup>3</sup>) ze dne 28. prosince 1992 (dále jen „zákon 37/1992“) je nadepsán „Základ daně. Obecné pravidlo“ a stanoví:

„Základ daně tvoří celková částka protiplnění poskytnutého příjemcem plnění nebo třetími osobami za plnění podléhající této dani.“

12. Článek 88 zákona č. 37/1992, nadepsaný „Přenesení daně“, stanoví:

„1. Osoby povinné k dani přenesou daň v plné výši na toho, komuž je poskytnuto zdanitelné plnění, a tento je povinen tuto daň nést, pokud je přenesení v souladu s tímto zákonem, a to nezávisle na dohodě mezi nimi.

3 – BOE č. 312 ze dne 29. prosince 1992, s. 44247.

V případě dodání zboží a poskytnutí služeb, které jsou předmětem daně a nejsou od ní osvobozeny a jejichž příjemci jsou veřejné subjekty, se vždy má za to, že osoby povinné k dani při podávání finančních nabídek, a to i kdyby byly ústní, do nich zahrnuly daň z přidané hodnoty, která se ovšem v případných listinách předložených k platbě přenáší jako samostatná položka, aniž je v důsledku uvedení přenesené daně zvýšena celková ujednaná částka.

2. K přenesení daně dochází prostřednictvím faktury za podmínek a s požadavky, které stanoví prováděcí předpis. Pro tyto účely se přenesená částka uvádí odděleně od základu daně, a to i v případě, že jsou ceny stanoveny administrativně, s uvedením použité sazby daně. Předchozí pododstavce tohoto odstavce se nepoužijí na plnění, která stanoví prováděcí předpis.

3. K přenesení daně dochází v okamžiku vystavení a předání příslušné faktury.

4. Právo na přenesení daně zaniká uplynutím jednoho roku ode dne uskutečnění zdanitelného plnění.

5. Příjemce plnění zdaněného daní z přidané hodnoty není povinen nést přenesenou daň před uskutečněním zdanitelného plnění.

6. Případné spory týkající se přenesení daně, a to jak jeho důvodnosti, tak jeho výše, se pro účely příslušných finančněsprávních procesních prostředků považují za daňové spory.“

13. Článek 89 zákona č. 37/1992, nadepsaný „Oprava přenesených částek daně“, stanoví:

„1. Osoby povinné k dani provedou opravu přenesených částek daně, pokud byla jejich výše určena nesprávně nebo došlo ke skutečnostem, které podle článku 80 tohoto zákona způsobují změnu základu daně.

Oprava se provede v okamžiku, kdy jsou zjištěny důvody nesprávného určení daně nebo kdy dojde k dalším skutečnostem uvedeným v předchozím pododstavci, pokud neuběhly čtyři roky od okamžiku, kdy bylo uskutečněno příslušné zdanitelné plnění či případně kdy došlo ke skutečnostem uvedeným v citovaném článku 80.

2. Předchozí odstavec se použije rovněž v případě, kdy byla vystavena faktura za plnění, aniž vůbec došlo k přenesení daně.

3. Aniž jsou dotčena ustanovení předchozích odstavců, oprava přenesených daní se neprovede v následujících případech:

1) když se oprava nezakládá na důvodech uvedených v článku 80 tohoto zákona, působí zvýšení přenesené daně a příjemci plnění nemají postavení podnikatele, prodávajícího nebo poskytovatele, s výjimkou zvýšení sazby daně zákonem, přičemž v tomto případě může být oprava provedena v měsíci, v němž nové sazby daně vstoupily v účinnost a v měsíci následujícím;

2) když daňová správa v příslušných výměrech stanoví vyšší splatnou a nepřenesenou částku daně, než která byla příznána osobou povinnou k dani, a bude objektivními informacemi doloženo, že se daná osoba povinná k dani účastnila daňového úniku nebo při zachování rozumné péče věděla či měla vědět, že poskytla plnění, které bylo součástí daňového úniku.“

### III. Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

14. CB, žalobce v původním řízení, je osobou samostatně výdělečně činnou vykonávající činnost uměleckého agenta, která je v zásadě povinna k DPH. V tomto postavení poskytoval služby Lito Group, seskupení podniků ve vlastnictví téže osoby, které bylo odpovědné za zajištění technického zázemí a hudebních uskupení pro náboženské a vesnické poutě v Galicii. Konkrétně CB kontaktoval výbory pro slavnosti, neformální skupiny občanů organizujících slavnosti, a dojednával vystoupení hudebních uskupení jménem Lito Group.

15. Téměř ve všech případech výbory pro slavnosti platily Lito Group v hotovosti, přičemž tyto platby nebyly fakturovány ani nebyly zaúčtovány. Tyto platby nebyly přiznány v rámci daně z příjmů právnických osob ani v rámci DPH. CB dostával zpět v hotovosti deset procent z částky, kterou obdržela Lito Group, přičemž tyto platby nebyly přiznávány. CB nevedl účetnictví ani žádnou oficiální evidenci, nevystavoval ani nepřijímal faktury, a tedy ani nepodával přiznání k DPH.

16. Dne 14. července 2014, v návaznosti na daňovou kontrolu, daňová správa konstatovala, že částky přijaté CB z titulu odměny za jeho zprostředkovatelskou činnost pro Lito Group, a sice 64 414,90 eura v roce 2010, 67 565,40 eura v roce 2011 a 60 692,50 eura v roce 2012, nezahrnují DPH. Dospěla tak k závěru, že DPH a daň z příjmu je potřeba vyměřit tak, že se jako základ daně vezme celková částka, kterou CB přijal. V důsledku této skutečnosti byly CB uloženy určité pokuty a sankce ve vztahu k dani z příjmu za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012.

17. Žalobce podal proti rozhodnutí daňové správy stížnost, která byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 10. května 2018.

18. CB podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu. Uvedl, že dodatečné uplatnění DPH na částky zamlčené jako příjem je mimo jiné v rozporu s rozsudkem Soudního dvora ze dne 7. listopadu 2013, Tulicã a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722), podle kterého v případě, že daňový kontrolní orgán odhalí plnění, která jsou v zásadě předmětem DPH, jež nebyla přiznána a vyfakturována, musí být DPH považována za zahrnutou v ceně sjednané stranami těchto plnění. CB má proto za to, že vzhledem k tomu, že podle španělského práva nemůže požadovat vrácení DPH, kterou nemohl přenést, protože jeho jednání zakládá daňový delikt, musí být DPH považována za zahrnutou v ceně poskytnutých služeb.

19. Předkládající soud má za to, že za účelem rozhodnutí sporu v původním řízení je nezbytné stanovit, zda je vnitrostátní právní úprava, která stanoví, že pokud hospodářské subjekty dobrovolně a ve vzájemné shodě uskutečňují plnění, za která je placeno v hotovosti bez faktur a bez přiznání k DPH, musí být takové platby považovány za platby zahrnující DPH, slučitelná se směrnicí 2006/112.

20. Za těchto okolností se Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Vrchní soud pro Galicii) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být články 73 a 78 [směrnice 2006/112] s ohledem na zásady neutrality, zákazu daňových úniků a zneužití práva a zákazu neoprávněného narušování hospodářské soutěže vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě a judikatuře, která ji vykládá, a podle nichž v případech, kdy daňová správa odhalí nefakturovaná zatažená plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty, musí být cena dohodnutá stranami za zmíněná plnění považována za cenu zahrnující daň z přidané hodnoty?“

Je tedy možné v případech podvodu, kdy je plnění daňové správě zatajeno, mít za to, jak je možno vyvodit z rozsudků Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), ze dne 5. října 2016, Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), a ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), že pro účely vydání příslušného výměru a uložení odpovídající sankce nezahrnují poskytnuté a přijaté částky daň z přidané hodnoty?“



## IV. Analýza

### A. Úvodní poznámky

21. Úvodem je třeba uvést, že předkládající soud formuluje svoji otázku na základě předpokladu, že vnitrostátní právní úprava stanoví to, co tvrdí navrhovatelka, a sice že pokud daňové orgány objeví skryté transakce podléhající dani z přidané hodnoty, které nebyly fakturovány, DPH by měla být považována za zahrnutou v ceně dohodnuté stranami. Je však třeba připomenout, že podle ustálené judikatury<sup>4</sup> nemůže směrnice sama o sobě zakládat povinnosti jednotlivce, a nelze se jí tedy jako takové proti němu dovolávat<sup>5</sup>. Proto navrhuji přeformulovat tuto otázku v tom smyslu, zda články 73 a 78 směrnice 2006/112, vykládané ve světle zásad neutrality, zákazu daňových úniků a zneužití práva a zákazu neoprávněného narušování hospodářské soutěže, mohou být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě a judikatuře, která ji vykládá, podle nichž v případech, kdy daňová správa odhalí nefakturovaná zatajená plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty, musí být cena dohodnutá stranami za zmíněná plnění považována za cenu nezahrnující daň z přidané hodnoty.

#### 1. Představení společného systému DPH

22. Úvodem je třeba připomenout, že článek 73 směrnice 2006/112 definuje pojem „základ daně“ jako protiplnění, které bylo skutečně získáno za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Podle článku 78 směrnice 2006/112 zahrnuje tento základ daně vedlejší výdaje, daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH. Tato definice se poté použije v každém stupni obchodního řetězce pro výpočet DPH, která bude vybrána dodavatelem a uhrazena pořizovatelem. Nicméně navzdory skutečnosti, že je tedy DPH vybírána v každém stupni obchodního řetězce, neponesou tuto daň mezitímní pořizovatelé a konečné zatížení daní bude v konečném důsledku spočívat na spotřebiteli<sup>6</sup>. Zásada dílčího placení totiž nesmí být zaměňována s otázkou, kdo nese daňovou zátěž.

23. Podle zásady dílčího placení se neukládá jediná daň z prodeje konečným spotřebitelům, ale naopak je DPH vybírána v každém stupni výrobního a distribučního procesu. V souladu s touto zásadou je tedy DPH vybírána poměrně k ceně účtované osobou povinnou k dani za zboží a služby, které poskytla, a tedy bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve. Je však potřeba mít na paměti, že dodavatel vybírá pouze daň, která je následně odvedena dotčenému členskému státu. Pořizovatel je osobou, která platí DPH.

4 – Viz zejména rozsudky ze dne 26. února 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, bod 485), ze dne 12. května 1987, Traen a další (372/85 až 374/85, EU:C:1987:222, body 24 až 26); ze dne 14. července 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, body 20 až 23); ze dne 7. ledna 2004, Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, bod 56); ze dne 21. října 2010, Accardo a další (C-227/09, EU:C:2010:624, bod 45), ze dne 24. ledna 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 37), a ze dne 15. ledna 2015, Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10, bod 30)

5 – Je pravda, že Soudní dvůr připomněl, že zásada zákazu zneužívajících praktik, jak ji v oblasti DPH uplatňuje judikatura vyplývající z rozsudku ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121), není pravidlem stanoveným směrnicí, ale obecnou právní zásadou. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27). Projednávaná věc se však netýká zneužívajících praktik, což je pojem, který má v právu EU přesný význam (viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74), ale toho, jak má být obnoven základ daně po zjištění podvodu. Na druhé straně je třeba připomenout, že vnitrostátní soudy jsou povinny zkoumat, zda s ohledem na metody výkladu povolené vnitrostátním právem lze právní předpisy vykládat odlišně, aby bylo dosaženo výsledku sledovaného směrnicí. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další (C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, body 108 až 118).

6 – V tomto smyslu viz například rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28).

24. Avšak vzhledem k tomu, že uplatňování DPH je považováno za neutrální, může pořizovatel odpočíst DPH, kterou musel zaplatit nad rámec ceny účtované dodavatelem, pokud má být dotčené zboží nebo služba následně použity pro účely zdanitelné činnosti<sup>7</sup>. Za účelem omezení dopadu společného systému DPH na peněžní toky osob povinných k dani společný systém DPH stanoví, že každý pořizovatel, který je osobou povinnou k dani, je povinen odvést dotčenému členskému státu pouze rozdíl mezi DPH, kterou vybral na svých vlastních tržbách podléhajících DPH, a odečitatelnou DPH, zejména tu, kterou zaplatil pro účely svých činností podléhajících této dani<sup>8</sup>.

25. V další fázi, pokud je pořizovatel osobou povinnou k dani, učiní totéž, a tak dále až do konečné fáze, kdy jsou zboží nebo služba prodány buď osobě nepovinné k dani, nebo osobě povinné k dani, ale pro činnosti, které nezakládají nárok na odpočet daně. Z toho vyplývá, že celková vybraná DPH nezávisí na počtu etap výrobního řetězce, ale na konečné prodejní ceně. Nicméně vzhledem k tomu, že nepodání příznání k DPH v přechodném stadiu tohoto řetězce je s těmito mechanismy v rozporu, je takové opomenutí nicméně považováno za protiprávní<sup>9</sup>.

## 2. K opatřením požadovaným od členských států v reakci na porušení společného systému DPH

26. Opatření, která jsou členské státy povinny přijmout v reakci na jakékoli porušení unijního práva jednotlivci, lze rozdělit do dvou kategorií, a sice na sankce a na restituční opatření<sup>10</sup>. Sankce mají sankční a odrazující povahu. Naproti tomu účelem restitučních opatření je obnovení takového stavu, jaký by byl existoval, pokud by k dotčenému porušení nebylo došlo. V důsledku toho mají nejčastěji formu náhrady nebo navrácení do předchozího stavu.

27. Pokud jde o opatření zaměřená na nápravu následku protiprávního aktu v daňových záležitostech, Soudní dvůr například v rozsudku ve věci Fontana zdůraznil, že kvalifikace takového aktu jako podvodu s sebou nese povinnost členských států přijmout opatření nezbytná k tomu, aby „nastolily stav, který by existoval, kdyby nedošlo k takovému [daňovému úniku]“, jakmile je protiprávní plnění zjištěné<sup>11</sup>. Pokud jde o sankce, Soudní dvůr v rozsudku ve věci Menci konstatoval, že „článek 325 SFEU členským státům ukládá povinnost bojovat proti protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Evropské unie odrazujícími a účinnými opatřeními, a zejména jim ukládá povinnost přijmout k zamezení podvodů ohrožujících finanční zájmy Unie stejná opatření, jaká přijímají k zamezení podvodům ohrožujícím jejich vlastní zájmy“<sup>12</sup>.

7 – Není-li uvedeno jinak nebo nejedná-li se o konečného spotřebitele, je potřeba odkazy na hospodářské subjekty uvedené v tomto stanovisku vykládat tak, že se týkají osob povinných k dani.

8 – Viz články 168 a 179 směrnice 2006/112.

9 – Viz například rozsudek ze dne 5. října 2016, Maja Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 39).

10 – Pro potřeby vyjasnění formulace „obviněn z trestného činu“ uvedené v článku 6 Evropské úmluvy o lidských právech (dále jen „EÚLP“) a pojmu „trest“ uvedeného v článku 7 EÚLP tak například Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“) zavedl rozlišování mezi daňovými opatřeními, jejichž cílem je sankcionovat poplatníky, a opatřeními, jejichž cílem je napravovat důsledky jejich protiprávního jednání na veřejné finance. Viz zejména rozhodnutí ESLP ze dne 24. února 1994, Bendenoun v. Francie (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, bod 47).

11 – Viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, body 33 až 34).

12 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, bod 19).

28. Soudní dvůr sice zmiňuje toto rozlišování v daňové oblasti jen velice zřídka, nicméně i tak je důležité. Zprv, přestože jak povinnost přijmout nápravná opatření, tak povinnost přijmout sankční opatření vyplývají z přednosti unijního práva<sup>13</sup> a jsou důsledkem povinnosti členských států zajistit plný účinek směrnice 2006/112<sup>14</sup>, nemají členské státy ve vztahu k oběma těmto kategoriím povinností stejný prostor pro uvážení. Pokud totiž jde o povinnost nápravy dané situace, v rozsahu, v němž se jedná o povinnost dosáhnout výsledku, musí členské státy přijmout nezbytná opatření přinejmenším k zajištění toho, aby byl obnoven stav, který měl nastat<sup>15</sup>, zatímco pokud jde o povinnost působit odrazujícím způsobem na jakékoli jiné porušení norem upravujících DPH, pak vzhledem k tomu, že směrnice 2006/112 nezmiňuje žádný druh sankcí, které mají být přijaty, přísluší členskému státu, aby přesně vymezil sankce, které mají být přijaty, za podmínky, jak uvedeno výše, že se bude jednat o účinné, odrazující a úměrné sankce<sup>16</sup>. Zadržte členské státy musí zakotvit normy upravující přijetí prvního druhu opatření bez zavinění, zatímco sankce jsou povinny ukládat daňovým poplatníkům pouze v případě, že tito jednali přinejmenším z nedbalosti<sup>17</sup>.

29. Vzhledem k předcházejícím úvahám je podle mého názoru v projednávané věci důležité mít na paměti, že na projednávanou problematiku je nutno nahlížet odděleně od otázky, zda je nezbytné uložit dotčeným jednotlivcům sankci za porušení pravidel společného mechanismu DPH. Otázky, které byly Soudnímu dvoru předloženy, se totiž týkají opatření, která je potřeba přijmout s ohledem na pojem „základ daně“, aby byl obnoven takový stav, jaký měl nastat, kdyby nedošlo ke spáchání podvodu. Budu se tedy těmto otázkám věnovat přímo a stranou ponechám otázku sankcí, které případně bude nutno přijmout za účelem potrestání a odrazení daňových poplatníků, kteří nesplnili své daňové povinnosti vyplývající ze systému DPH<sup>18</sup>.

### 3. K pojmu „základ daně“

30. Z bodu 25 odůvodnění směrnice 2006/112 vyplývá, že jedním z jejích cílů je harmonizace pojmu „základ daně“, aby uplatnění DPH na zdanitelná plnění vedlo k srovnatelným výsledkům ve všech členských státech. Tento pojem tedy musí být považován za autonomní pojem unijního práva, který musí být na celém území Unie vykládán jednotně<sup>19</sup>.

- 13 – Podle judikatury Soudního dvora jsou členské státy povinny stanovit účinné, úměrné a odrazující sankce v reakci na jakékoli porušení unijního práva, a to i při neexistenci výslovného ustanovení v dotčeném unijním aktu. Viz rozsudky ze dne 10. dubna 1984, von Colson a Kamann (14/83, EU:C:1984:153, bod 28), a ze dne 21. září 1989, Komise v. Řecko (68/88, EU:C:1989:339, bod 24). V tomto smyslu, pokud jde o společný systém DPH, viz rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, body 34 až 35).
- 14 – Je pravda, že článek 273 směrnice 2006/112 stanoví, že státy „mohou“ přijmout jiná opatření, a tudíž je nutno toto ustanovení chápat tak, že členské státy zmocňuje k přijetí určitých doplňujících opatření. Avšak povinnost členských států potírat daňové úniky vyplývá z čl. 310 odst. 6 a článku 325 SFEU, jakož i obecněji z povinnosti členských států zajistit plný účinek unijního práva. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, bod 30), jakož i pokud jde o povinnost států zajistit plný účinek unijního práva v záležitostech týkajících se DPH, rozsudek ze dne 5. července 2016, Oğhanov (C-614/14, EU:C:2016:514, bod 34).
- 15 – Viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, body 33 až 34).
- 16 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, bod 33), nebo ze dne 20. března 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, bod 20).
- 17 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 47), a ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 41 a 42).
- 18 – Tak tomu podle mého názoru bylo i v rozsudku ze dne 7. listopadu 2013, Tulicá a Plavošin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722), kterým se budu zabývat níže.
- 19 – Je pravda, že články 74 až 82 směrnice 2006/112 stanoví určité výjimky z definice pojmu „základ daně“ v článku 73 této směrnice, a to zejména, jak uvádí bod 26 odůvodnění této směrnice, v zájmu zabránění daňové ztrátě v důsledku uplatnění statusu propojených osob. Tyto výjimky se však použijí jednotně na transakce, na něž tyto výjimky míří: nejsou zamýšleny tak, aby členským státům přiznávaly v tomto ohledu prostor pro uvážení, ale spíše tak, že stanoví alternativní definice v určitých konkrétních situacích, kdy buď není zaplacená žádná cena, nebo kdy zaplacená cena nemusí plně odpovídat hospodářské realitě. Stejně tak není harmonizovaná povaha pojmu „základ daně“ zpochybněna článkem 273 směrnice 2006/112, který stanoví, že „[členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic“. Kurzivou zvýraznil autor stanoviska. Ze znění tohoto ustanovení totiž vyplývá, že toto ustanovení opravňuje členské státy pouze k uložení dalších povinností. Neopravňuje je však k tomu, aby se odchýlily od existujících pravidel týkajících se základu daně. Z kontextu článku 273 směrnice 2006/112 se každopádně domnívám, že pokud článek 273 zmiňuje „další povinnosti“, je tomu tak ve vztahu k povinnostem uvedeným v hlavě XI, nadepsané „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“.



31. Avšak v takové situaci, jako je situace dotčená v rozsudku ve věci Tulicá a Plavošín nebo situace v projednávané věci, nejde o pojem „základ daně“ sám o sobě, nýbrž o opatření, která je třeba přijmout k obnovení tohoto základu daně, a sice ceny před zdaněním. V projednávané věci je sice cena zaplacená za poskytnuté služby známa, avšak jelikož je stále nejisté, zda byla DPH vybrána a neodvedena, a tudíž tato cena zahrnuje DPH, je třeba mít za to, že tento základ ještě nebyl zcela stanoven.

## ***B. K relevanci judikatury Soudního dvora citované předkládajícím soudem a žalobcem***

### *1. Astone, Dobre a Maja Marinova*

32. Ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se předkládající soud táže, zda lze ze tří rozsudků, a sice Astone<sup>20</sup>, Dobre<sup>21</sup> a Maja Marinova<sup>22</sup>, vyvodit, že částky zaplacené a obdržené v rámci zatajeného plnění mají být považovány za částky, které zahrnují DPH, jež nebyla odvedena, což má v podstatě za následek, že daň, kterou by měl podle předkládajícího soudu odvést dodavatel, musí být vypočtena ze základu daně, který je nižší než takto dosažený obrát.

33. Žádný z uvedených tří rozsudků citovaných předkládajícím soudem však přímou odpověď na tuto otázku nenabízí. Astone a Dobre se týkají nároku na odpočet, nikoli stanovení základu daně, který je případně třeba použít pro výpočet splatné DPH. Pokud jde o rozhodnutí ve věci Maja Marinova, je pravda, že Soudní dvůr konstatoval, že „čl. 2 odst. 1 písm. a), čl. 9 odst. 1, čl. 14 odst. 1 a články 73 a 273 směrnice [2006/112], jakož i zásady daňové neutrality [...] musí být vykládány v tom smyslu, že [ne]brání takové vnitrostátní právní úpravě [...], podle které [...] může správce daně [...] podle pravidel, která nejsou stanovena touto směrnicí, stanovit základ daně pro prodeje uvedeného zboží na základě skutkových poznatků, kterými disponuje“<sup>23</sup>. Je však potřeba podotknout, že v uvedené věci daňová správa cenu skutečně zaplacenou pořizovatelem v průběhu zatajených plnění nezjistila. Soudní dvůr tedy nemusel zaujmout stanovisko k otázce, zda by tato cena, pokud by byla bývala známa, musí být považována za cenu zahrnující DPH.

### *2. Tulicá a Plavošín*

34. Žalobce se dovolává rozhodnutí ve věci Tulicá a Plavošín<sup>24</sup>, které se týká případů dvou fyzických osob, jež uzavřely řadu smluv o prodeji pozemků a nemovitostí, ve vztahu k nimž nebyla původně účtována žádná DPH<sup>25</sup>. Daňová správa později zjistila, že činnosti vykonávané těmito fyzickými osobami vykazují vlastnosti hospodářské činnosti, a že tedy tato plnění ve skutečnosti podléhají DPH. Daňová správa vydala ve vztahu k dotčeným osobám daňové výměry, kterými požadovala zaplacení DPH, která byla vypočítána tak, že jako základ daně byla vzata cena dohodnutá smluvními stranami, navýšená o úroky z prodlení. V této souvislosti se otázka položená vnitrostátním soudem v obou věcech v podstatě týkala toho, zda články 73 a 78 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že pokud byla cena zboží stanovena smluvními stranami bez jakékoliv zmínky o DPH a dodavatel tohoto zboží je osobou, která je povinna odvést DPH ze zdanitelného plnění, musí být dohodnutá cena považována za cenu již zahrnující DPH, nebo za cenu bez DPH, která o ni musí být navýšena.

20 – Rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

21 – Rozsudek ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

22 – Rozsudek ze dne 5. října 2016, Maja Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

23 – Bod 50 uvedeného rozsudku.

24 – Rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulicá a Plavošín (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, dále jen „rozsudek ve věci Tulicá a Plavošín“).

25 – Tato okolnost byla zmíněna v obou žádostech o rozhodnutí o předběžné otázce.

35. V rozsudku vydaném v uvedených spojených věcech Soudní dvůr rozhodl, že články 73 a 78 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že jestliže byla cena zboží určena smluvními stranami bez jakékoliv zmínky o dani z přidané hodnoty a dodavatel tohoto zboží je osobou, která je povinna odvést dlužnou daň z přidané hodnoty ze zdanitelného plnění, musí být dohodnutá cena v případě, kdy dodavatel již nemá možnost získat od pořizovatele daň z přidané hodnoty požadovanou daňovým orgánem, považována za cenu zahrnující daň z přidané hodnoty.

36. Tato úvaha však vyžaduje další posouzení, ba dokonce i určité dodatečné upřesnění. Pokud ponechám stranou body uvedeného rozsudku, které pouze opakují určité hlavní zásady DPH, lze konstatovat, že Soudní dvůr pro odůvodnění závěrů, ke kterým dospěl, uvedl dva argumenty, přičemž první je uveden v bodech 34 až 35 a druhý v bodě 36 tohoto rozsudku.

37. Podle *prvního argumentu* musí být fakturovaná cena považována za zahrnující DPH, aby účtovaná DPH co nejméně zatěžovala dodavatele v souladu se zásadou, že DPH by měl nést pouze konečný spotřebitel.

38. Podle *druhého argumentu*, pokud by daňová správa měla za to, že DPH nebyla zahrnuta v účtované ceně, „porušovalo [by to] pravidlo, podle kterého daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla zaplacená osobě povinné k dani“.

39. Ačkoli mohou být slova „částk[a], která byla zaplacená osobě povinné k dani“ použita Soudním dvorem nejednoznačně, neboť je lze chápat tak, že odkazují buď na částku zaplacenou za dotčené zboží – protiplnění – nebo na DPH zaplacenou pořizovatelem, domnívám se přesto, že výraz „částka“ musí být chápán tak, že zde jasně odkazuje na účtovanou DPH<sup>26</sup>. Zmíněné pravidlo je tedy třeba chápat v tomto smyslu: daňová správa nemůže od dodavatele vybrat na DPH více, než kolik činí DPH, kterou tento dodavatel správně vypočítal a vyfakturoval pořizovateli. Tento argument je tedy podobný prvnímu argumentu uvedenému Soudním dvorem, který vychází ze zásady daňové neutrality, chápané v tomto kontextu v jejím „vertikálním smyslu“<sup>27</sup>. V obou případech je totiž smyslem to, aby zatížení DPH neenesly hospodářské subjekty.

40. V tomto ohledu by toto řešení mohlo být matoucí, pokud by, na základě dojmu vyvolaného neexistencí výslovného odkazu na okolnosti projednávané věci, zvolené řešení mělo být použito na všechny situace, kdy plnění nejsou v souladu s pravidly DPH, a zvláště kdy – jako je tomu v projednávané věci – dvě osoby povinné k dani souhlasily se zatajením svých plnění před daňovou správou. V takové situaci je logickým důsledkem skutečnosti, že své plnění zatajily, to, že nezohlednily žádnou DPH. Vzhledem k tomu, že obě tyto osoby věděly, že dané plnění nebude podléhat DPH, a tudíž pořizovatel nebude moci odečíst žádnou DPH ze zaplacené ceny, tato cena logicky odpovídá na straně pořizovatele nákladům, které by jinak nesl, bez DPH, kterou by v zásadě vynaložil, a na straně dodavatele odměně, kterou by byl obdržel, bez DPH, která by byla za běžných okolností vybrána a odvedena<sup>28</sup>. Pokud se totiž dvě osoby povinné k dani dohodnou na zatajení plnění uskutečněného mezi nimi pro účely činnosti podléhající dani, je jejich cílem obecně pouze vyhnout se dani z příjmu, nikoliv samotné DPH, neboť DPH je pro ně z podstaty věci neutrální, a to právě z důvodu zásady neutrality. Důvodem, proč nepodávají příznání k DPH, je jednoduše snaha vyhnout se formálnímu zaznamenání plnění za účelem zdanění obecně (včetně daně z příjmu).

26 – V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15); a ze dne 26. dubna 2012, Balkan and Sea Properties a Proadinvest (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 44), na které Soudní dvůr odkazuje v rozsudku ve věci Tulicá a Plavoşin. V anglickém znění rozsudku ve věcech Tulicá a Plavoşin se používají tyto výrazy: „the amount paid by the taxable person“, zatímco v rumunské verzi je použit výraz: „superioară celei primite de persoana impozabilă“, a ve francouzském znění: „que l'assujetti a perçu“, který spíše odpovídá znění „placená osobě povinné k dani“.

27 – Výraz „zásada neutrality“ může totiž v kontextu DPH rovněž odkazovat na uplatnění zásady zákazu diskriminace v oblasti DPH. V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 48).

28 – Není-li dodavatel osobou identifikovanou pro účely DPH a pořizovatel neměl v úmyslu provést odpočet DPH, pak pořizovatel logicky koupil dotčené zboží za cenu, kterou by byl zaplatil bez použitelné DPH, pokud by dané plnění této dani podléhalo, neboť lze předpokládat, že pořizovatel věděl, že v tomto případě mohl provést odpočet veškeré zaplacené daně. Z tohoto důvodu jsou v rámci obchodování mezi podnikateli ceny v obchodních nabídkách často uváděny bez daně, neboť právě tato cena pořizovatele zajímá.

41. Jiná situace nastává, pokud pořizovatel neví, že se dodavatel žádnou DPH odvést nechystá. V takovém případě bude totiž pořizovatel v zásadě ochoten zaplatit cenu odpovídající ceně, kterou by byl zaplatil za podobné zboží nebo službu včetně DPH, neboť pořizovatel je buď konečným spotřebitelem, v kterémžto případě očekává, že ponese DPH, nebo je tento pořizovatel osobou povinnou k dani, v kterémžto případě očekává, že bude schopen DPH odečíst<sup>29</sup>.

42. Podotýkám nicméně, že i v takové situaci hospodářská racionalita hovoří pro to, že za určitých okolností zaplacená cena nezahrnuje DPH. Dodavatel se totiž může rozhodnout, že DPH neodvede právě za účelem snížení své prodejní ceny, aniž by snížil svou marži, a tedy za účelem rychlého prodeje velkých množství zboží nebo služeb (nejčastěji předtím, než zmizí).

43. Podle mého názoru existuje ještě další případ, ve kterém by řešení přijaté v rozsudku ve věci Tulicá a Plavošín nebylo nutně použitelné, a tím je jednoduše situace, kdy daňová správa nedisponuje žádnou informací o zaplacené ceně. V závislosti na metodě použité pro rekonstrukci této ceny, a zejména v případech srovnání, by DPH měla být, resp. neměla být považována za zahrnutou v takto rekonstruované ceně. Vše záleží na použitém hledisku srovnání<sup>30</sup>.

44. To vše dokládá, že z hlediska opatření, která mají být přijata za účelem obnovení stavu, jaký měl nastat, pokud by nedošlo k žádnému protiprávnímu jednání, neexistuje žádná metoda, která by se jako jediná mohla použít na všechny situace<sup>31</sup>. Pokud jde konkrétně o řešení přijaté Soudním dvorem v rozsudku ve věci Tulicá a Plavošín, toto řešení podle všeho platí pouze v případě, že dané plnění bylo uskutečněno s pořizovatelem, u nichž lze rozumně očekávat, že si nebyli vědomi, že uskutečněné transakce podléhaly DPH. Pouze v takové situaci je totiž důvodné mít za to, že zaplacená cena by byla bývala stejná jako cena, která by byla bývala zaplacená, pokud by toto plnění bylo bývalo předmětem DPH.

45. Podle mého názoru je tak řešení přijaté v rozsudku ve věci Tulicá a Plavošín nutno vykládat tak, že se použije pouze v uvedené situaci, a právě v této situaci, nebo jako řešení, které pouze zakládá domněnku, jež může daňová správa vyvrátit, pokud se například ukáže, že realizovaná cena byla bližší ceně bez daně požadované za podobné zboží nebo výrobky<sup>32</sup>.

29 – Je však potřeba mít na paměti, že pro zachování nároku na odpočet v případě podvodu musí být splněna podmínka spočívající v tom, že pořizovatel přinejmenším nejednal z nedbalosti. Soudní dvůr totiž opakovaně judikoval, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy tak musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Viz například rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a citovaná judikatura). Je-li tomu tak v případě spáchání podvodu samotnou osobou povinnou k dani, platí to i v případě, kdy osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu. Viz rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 46). Pokud jde o úroveň řádné péče vyžadované od daňového poplatníka, který si přeje uplatnit svůj nárok na odpočet, má Soudní dvůr za to, že tento daňový poplatník musí přijmout všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 52). Konkrétně, jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby, za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60).

30 – A právě v tomto smyslu chápu přístup zastávaný Soudním dvorem v rozsudku ve věci Fontana, ve kterém měl Soudní dvůr v podstatě za to, že v případě nesplnění povinnosti podat příznání je možné použít jako základ daně obrat podniku vypočtený induktivně na základě sektorových studií schválených ministerským nařízením, aniž by se odkazovalo na přístup zastávaný ve věci Tulicá a Plavošín. Viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 36).

31 – Obdobně podotýkám, pokud jde o určení opatření, která musí evropský orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, přijmout, aby uvedl žalobce zpět do stavu, ve kterém by se byl nacházel, kdyby bylo nedošlo k protiprávnímu jednání, že toto určení vyžadovalo provedení důkladného posouzení situace. Viz rozsudek ze dne 31. března 1971, Komise v. Rada (22/70, EU:C:1971:32, bod 60), ze dne 6. března 1979, Simmenthal v. Komise (92/78, EU:C:1979:53, bod 32), ze dne 17. února 1987, Samara v. Komise (21/86, EU:C:1987:88, bod 7), a výslovněji, ale ve vztahu k Tribunálu, rozsudek ze dne 23. dubna 2002, Campolargo v. Komise (T-372/00, EU:T:2002:103, bod 109).

32 – V tomto ohledu uvádím, že tržní cena představuje metodu nápravy cenových anomálií předvídanou samotnou směrnicí 2006/112. Článek 80 směrnice 2006/112, který je součástí stejné hlavy jako články 73 a 78 této směrnice, totiž stanoví pro případ, že jsou strany spřízněny, a je tedy pravděpodobné, že zaplacená cena neodráží skutečnou hospodářskou hodnotu plnění, možnost členských států použít namísto zaplacené ceny běžnou tržní hodnotu. Viz též bod 26 odůvodnění a článek 77 směrnice 2006/112.

### 3. K typu přístupu, který je třeba uplatnit pro určení opatření, jež mají být přijata

46. Mohlo by být lákavé zajít ještě dále a zvažovat možnost, že pokud osoby povinné k dani (tedy ty strany plnění, které nejsou konečnými spotřebiteli) podvodně zatajily určité plnění, neměla by být placena žádná DPH. Z hospodářského hlediska, pokud bychom posuzovali celý obchodní řetězec, by totiž logickým důsledkem tohoto argumentu vycházejícího ze zásady neutrality bylo, že za určitých okolností by pro účely obnovení stavu, jaký měl nastat, není nezbytné vůbec žádné placení DPH dotyčnému členskému státu<sup>33</sup>.

47. Konkrétně, jestliže se plnění uskuteční mezi dvěma osobami povinnými k dani, jako je tomu v projednávané věci (rozsudek ve věci Tulicá a Plavošín neupřesňuje, zda byli pořizovatelé osobami povinnými k DPH, či nikoliv), je pravda, že pokud by se dané plnění uskutečnilo tak, jak mělo, byla by DPH zaplacená pořizovatelem dodavatelem, který by ji následně odvedl dotčenému členskému státu. Pořizovatel by ovšem tuto DPH rovněž odpočetl od daně, kterou by vybral ve vztahu ke svým vlastním tržbám (nebo by obdržel vratku nadměrného odpočtu DPH)<sup>34</sup>. Jak tedy bylo vysvětleno výše, DPH, kterou členský stát nakonec vybere, zůstane rovná DPH vybrané ve fázi konečného plnění, a sice plnění zahrnujícího pořizovatele, který nebude dané zboží nebo služby užívat pro potřebu svých zdanitelných plnění<sup>35</sup>. Z tohoto důvodu, jak zdůrazňuje judikatura Soudního dvora, spočívá konečné zatížení DPH, která je nepřímou daní ze spotřeby, v konečném důsledku na spotřebiteli<sup>36</sup>.

48. Pokud za těchto podmínek členský stát požaduje zaplacení DPH od dodavatele, který ji *a priori* nezahrnul do kupní ceny, a tato DPH tak nebyla následně odpočtena pořizovatelem, pak by zaprvé mohla nastat situace, že by v konečném důsledku vybral větší částku DPH, než činí daň, která by byla vybrána, pokud by nedošlo k podvodnému jednání. Zadruhé, takový požadavek nutně sníží zisk dodavatele, pokud tento nemůže tuto daň přenést na pořizovatele, což je podle všeho v rozporu se zásadou neutrality předestřenu v bodě 38 tohoto stanoviska<sup>37</sup>.

49. Je pravda, že v rozsudku ve věci Tulicá a Plavošín Soudní dvůr připustil, že otázka opatření, která je potřeba přijmout k nápravě dané situace, se může lišit v závislosti na tom, zda dodavatel má či nemá možnost zpětně získat od pořizovatele DPH požadovanou daňovou správou, a to právě za účelem zajištění této neutrality. Existence takové možnosti však tento problém neřeší, spíše jej může přenést na pořizovatele, který mohl jednat v dobré víře. Pořizovatel totiž oprávněně nemusel vědět, že například

33 – Je pravda, že v bodě 28 rozsudku ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), Soudní dvůr konstatoval, že „pokud ovšem vystavitel faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, vyžaduje zásada neutrality DPH, aby bezdůvodně naúčtovaná DPH mohla být opravena“. Nedomnívám se však, že by Soudní dvůr odkazem na existenci daňové ztráty skutečně zamýšlel provádět komplexní posuzování celkových důsledků porušení pravidel DPH.

34 – Podle judikatury Soudního dvora nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila taková plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu rovněž nemůže být dotčen skutečností, 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 na DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Viz rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 45).

35 – Představme si například běžný obchodní dodavatelský řetězec týkající se zboží, který zahrnuje tři prostředníky, z nichž každý má ziskovou marži ve výši 10,00 eur. Dále předpokládejme, že každé plnění podléhá 20% DPH. Poprvé je tedy dotčené zboží prodáno za 12,00 eur (včetně DPH), což znamená, že DPH vybraná a poté odvedená danému členskému státu činí 2,00 eur. Podruhé bude toto zboží prodáno za částku 24,00 eur (včetně DPH), přičemž vybraná DPH bude činit 4,00 eur, avšak odvedená daň bude pouze 2,00 eur, jelikož ve vztahu k DPH na vstupu ve výši 2,00 eur vzniká nárok na odpočet. Jakmile bude toto zboží prodáno potřetí konečnému spotřebiteli za částku 36,00 eur (včetně DPH), bude vybraná daň činit 6,00 eur, avšak odvedená DPH bude pouze 2,00 eur (vybraných 6 eur po odečtení 4 eur zaplacených na vstupu). Na konci bude celková částka vybrané daně činit 6,00 eur, což je přesně stejná částka, jako kdyby bylo toto zboží prodáno prvním daňovým poplatníkem přímo konečnému spotřebiteli za částku ve výši 36,00 eur (včetně DPH).

36 – Viz například rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28).

37 – Z tohoto pohledu, jakmile zaplacení určité částky DPH není nutné k obnově veřejných financí, je třeba jakoukoli takovou povinnost považovat za sankci, nikoli za opatření zaměřené na obnovení stavu.



dodavatel nezahrnul DPH do ceny nebo že ji zahrnul, ale měl v úmyslu ji neodvést. Pořizovatel tak mohl zaplatit stejnou cenu, jakou by byl zaplatil, kdyby bylo dané plnění od samého počátku podléhalo DPH, a již tedy uplatnil svůj nárok na odpočet částky DPH uvedené na vystavené faktuře, když od něj dodavatel hodlá požadovat vrácení DPH požadované daňovými úřady<sup>38</sup>.

50. Bylo by možné následně tvrdit, že by pořizovatel měl mít na oplátku nárok na odpočet DPH, která byla svým způsobem zaplacená podruhé, aby tak pro tuto koupi byla zachována daňová neutralita. To by však představovalo sankci pro dotčený členský stát, neboť odpočet provedený pořizovatelem bude převyšovat odvedenou DPH<sup>39</sup>. Podle mého názoru by ani pořizovatelé, ani členské státy (a tedy nepřímě ani jejich daňoví poplatníci) neměli nést důsledky protiprávního jednání, kterého se, byť třeba v dobré víře, dopustili dodavatelé. Pokud je tedy z tohoto hlediska potřeba mít za to, že DPH by měli v konečném důsledku nést spotřebitelé, jak vyžaduje zásada neutrality, pak by k nápravě situace, která měla nastat, kdyby nedošlo ke spáchání protiprávního jednání, bylo nejprve nezbytné provést posouzení, zda by měla být s ohledem na fázi výroby, ve které k protiprávnímu jednání došlo, a k typu spáchaného protiprávního jednání odvedena nějaká DPH<sup>40</sup>.

51. Ačkoli je takový přístup logický z čistě hospodářského hlediska – jež by bylo zaměřeno na celý obchodní řetězec a teoretickou oporu celého systému DPH, mám za to, že takové hledisko musí ustoupit skutečnému fungování tohoto systému v praxi, kdy je nutné se následně zaměřit na povinnosti každé osoby povinné k dani.

52. Z právního hlediska totiž musí být otázka, jaká opatření by měla být přijata k nápravě určité situace, posouzena výlučně ve světle povinností, které dotčená osoba nedodržela<sup>41</sup>. Není potřeba posuzovat, zda by byla nějaká DPH odpočtena následně, nebo zda členské státy nakonec získají vyšší částku DPH, než kterou by vybraly, kdyby k dotčenému podvodnému jednání nedošlo. Jedinou relevantní otázkou je, zda v případě zastřených plnění by měla být daň z těchto plnění vypočtena na základě předpokladu, že tato DPH byla zahrnuta do částek vybraných dodavatelem za toto plnění.

53. V podstatě platí, že vzhledem k tomu, že každá osoba povinná k dani musí dodržovat pravidla týkající se DPH, pak pokud tato plnění nebyla předmětem DPH, obnovení stavu znamená, že je od takové osoby požadováno, aby správně vyměřenou DPH odvedla. Z tohoto hlediska nemá pojem povinnost napravit situaci za cíl neutralizovat účinky protiprávního jednání, k němuž došlo, ale jeho cílem je prostě a jednoduše zavázat osobu povinnou k dani k tomu, aby dodržovala právní úpravu v oblasti DPH, nezávisle na jakékoliv úvaze související s výnosem z daně nebo neutralitou hospodářské soutěže.

38 – Podle judikatury Soudního dvora totiž daňová správa nemůže odopírat osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na základě pořízení zboží, které jí bylo dodáno, s odůvodněním, že faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za věrohodné. Viz usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, bod 66).

39 – Jelikož by tato DPH byla odvedena pouze jednou, ale odpočtena dvakrát.

40 – Z tohoto čistě hospodářského hlediska není to, že povinnost napravit danou situaci může vyžadovat, aby v určitých situacích nebyla vrácena přeplacená DPH, ve skutečnosti zpochybněno skutečností, že systém DPH se dovolává zásady dílčího placení. Jak bylo totiž vysvětleno výše, mechanismus, který tuto zásadu provádí, nemá vliv na vrácení této daně, ale sleduje jiné cíle. Na jedné straně usiluje o zmírnění nebezpečí daňové ztráty v případě platební neschopnosti zprostředkovatele. Na druhé straně je cílem tohoto systému poskytnout daňové správě přehled o obratu dosaženém osobou povinnou k dani a její mezitímní spotřebě, což umožňuje vzájemnou provázanost s příznámi podanými v souvislosti s jinými daněmi. Pokud však již došlo k dalšímu prodeji osobám, které jsou ve skutečnosti konečnými spotřebiteli, a tento prodej byl učiněn předmětem DPH, přičemž v důsledku této skutečnosti členský stát vybral celou dlužnou DPH, jako je tomu v projednávané věci, ztrácí tento první cíl svou relevanci s ohledem na opatření, která je třeba k nápravě této situace přijmout. Z tohoto hlediska je však i nadále plně relevantní, pokud jde o sankce, které je potřeba přijmout vůči těm, kdo protiprávně určitá plnění zatajili, neboť účelem sankcí by mělo být odrazení jiných osob od toho, aby se dopustily téhož protiprávního jednání. Pokud jde o druhý cíl, pak vzhledem k tomu, že není přímo spojen se samotným principem DPH, může být v zásadě relevantní pouze v rámci určení sankce, která má být stanovena.

41 – Podle tohoto právního přístupu nezávisí rozlišení mezi opatřeními zaměřenými na obnovení stavu a opatřeními představujícími sankci na otázce, zda dané opatření překračuje rámec náhrady škody vzniklé dotčenému členskému státu, ale pouze na cíli sledovaném dotčeným opatřením za účelem boje proti daňovým únikům na DPH: sankcí je to, co správní orgán požaduje od dotčené osoby za to, že porušila pravidla upravující DPH, nad rámec zaplacení dlužné DPH bez ohledu na to, zda toto zaplacení jde nad rámec toho, co je nezbytně nutné k vyrovnání vzniklé fiskální ztráty.



54. Přestože tato otázka nebyla před Soudním dvorem nikdy jednoznačně řešena, je možno říci, že takový závěr, podle kterého by opatření, která je potřeba přijmout k obnovení dotčeného stavu, měla být posuzována s ohledem na důsledky podvodu v rámci daného obchodního řetězce, by představoval poměrně radikální změnu ve stávající judikatuře. I když totiž podle judikatury Soudního dvora představuje zohlednění skutečné hospodářské a obchodní situace základní kritérium pro uplatnění společného systému DPH<sup>42</sup>, mám za to, že přístup Soudního dvora, přinejmenším pokud jde o placení této daně, byl vždy takový, že je nutno implicitně brát v úvahu skutečnost, že určení opatření k obnovení stavu musí být posuzováno na konkrétní úrovni každé jednotlivé osoby povinné k dani, a tudíž každé jednotlivé fáze daného obchodního řetězce<sup>43</sup>.

55. Tato dichotomie mezi přístupem k opatřením, která je potřeba přijmout, jenž by byl hospodářský a komplexní, na jedné straně a právním přístupem založeným na individuální situaci každé osoby povinné k dani na druhé straně však z výše uvedených důvodů dokládá, že řešení přijaté v rozsudku ve věci Tulicã a Plavoşin nemůže být odůvodněno zásadou neutrality. Jakmile je totiž zohledněna skutečnost, že opatření, která je potřeba přijmout, musí být posuzována na úrovni každé osoby povinné k dani, bez jakéhokoli určení toho, zda měl dotčený podvod celkově dopad na výnos z DPH, nebudou přijatá řešení nutně hospodářsky neutrální.

56. To je obzvláště zjevné, pokud jde o rozlišení provedené v uvedeném rozsudku podle toho, zda vnitrostátní právo umožňuje dodavateli získat od pořizovatele DPH požadovanou daňovou správou, jelikož je obtížné pochopit, jak by skutečnost, že dodavatel může od pořizovatele získat DPH požadovanou daňovou správou, mohla vyloučit možnost, že DPH byla vybrána, ale nebyla tímto dodavatelem odvedena, a tedy byla zahrnuta do ceny, ale nebyla odvedena. Rovněž se jeví jako obtížné odůvodnit řešení přijaté pouze na základě zásady neutrality, jelikož Soudní dvůr se nepokoušel určit, jaké důsledky bude mít pro pořizovatele, který mohl jednat v dobré víře, skutečnost, že dodavatel by mohl být oprávněn získat od pořizovatele DPH požadovanou daňovou správou<sup>44</sup>.

57. Podle mého názoru by jedinou možností, která by zaručovala úplný soulad se zásadou neutrality v tom smyslu, jaký jí Soudní dvůr přiřkl v rozsudku ve věci Tulicã a Plavoşin, bylo požadovat od členských států, aby stanovily, že zaprvé dodavatel může získat od pořizovatele DPH požadovanou daňovou správou, ale pouze pokud lze z okolností daného případu rozumně vyvodit, že tato daň nebyla do ceny zahrnuta, a zadruhé že tento pořizovatel může, pokud je rozumné předpokládat, že si nebyl spáchání dotčeného podvodu vědom, odpočíst rozdíl mezi již odpočtenou DPH vypočítanou na základě zaplacené ceny a DPH požadovanou následně. Nicméně vzhledem k tomu, že tato otázka v projednávané věci přímo nevystává, není nutné se jí dále zabývat.

58. Závěr však je i nadále takový, že nejpraktičtějším přístupem na individuální úrovni v případech podvodu je, zda je zjevné, že zaplacená cena nezahrnovala DPH, neboť pro podnikatele by nemělo žádný smysl ji zahrnovat. Z tohoto hlediska je nutno přístup přijatý v rozsudku ve věci Tulicã a Plavoşin chápat tak, že vychází z předpokladu, že pořizovatel o protiprávnosti, které se dopustil dodavatel, nevěděl.

42 – Viz například rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, bod 43), nebo ze dne 11. června 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, bod 40).

43 – Přestože totiž Soudní dvůr v oblasti DPH zohledňuje hospodářské účinky chování osob povinných k dani, z komplexního výkladu judikatury v této oblasti podle všeho vyplývá, že Soudní dvůr stále připisuje velkou důležitost dodržení normy, která byla porušena, za účelem obnovení stavu. Viz například rozsudek ze dne 5. října 2016, Maja Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 48), ve kterém Soudní dvůr odkázal na „všechny individuální okolnosti“.

44 – Toto rozlišení je zřejmě o to obtížnější pochopit, že jak bylo vysvětleno, povinnost členských států přijmout opatření nezbytná k obnovení stavu vyplývá z povinnosti těchto států zajistit plný účinek směrnice 2006/112, a nemůže být tedy mařena vnitrostátním právem členských států. V tomto ohledu uvádím, že podle některých rozsudků Soudní dvůr judikoval, že členské státy nemohou bránit prodávajícímu v tom, aby opravil vystavené faktury (které jsou důkazem uskutečnění obchodního plnění, nikoliv zaplacení účtované ceny), pokud bylo nebezpečí ztráty daňových příjmů vyloučeno. Viz rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 28). V tomto kontextu je nutno podotknout, že vzhledem k tomu, že Soudní dvůr měl za to, že tato povinnost musí být poměřována oproti zásadě právní jistoty, Soudnímu dvoru v zásadě příslušelo určit, v jakém případě ukládá tato zásada členským státům povinnost odepřít prodávajícímu právo přenést tuto daň na pořizovatele. Obdobně v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, body 53 a 54).

59. Odůvodnění Soudního dvora podané v rozsudku ve věci Tulicã a Plavoşin je tedy třeba chápat tak, že se týká pouze situace, kdy pořizovatel nemá důvod se domnívat, že dodavatel nehodlá odvést žádnou DPH, přičemž v této specifické situaci se stanoví domněnka za účelem zjednodušení úkolů daňové správy<sup>45</sup>. Taková domněnka však musí být považována za vyvratitelnou v tom smyslu, že pokud lze s odkazem na ceny obvykle účtované za dotčený výrobek nebo službu předložit důkazy, že cena nezahrnovala DPH, musí být domněnka, že cena sjednaná mezi stranami zahrnovala DPH, vyvrácena.

60. Jak již bylo dříve vysvětleno, vzhledem k tomu, že v projednávané věci ze spisu vyplývá, že se strany dohodly na zatajení svých plnění, neměla by se domněnka stanovená v rozsudku ve věci Tulicã a Plavoşin uplatnit. Za těchto okolností je spíše potřeba předpokládat, že zaplacená cena nezahrnovala DPH, ledaže například strany mohou prokázat, že je tato cena blízká ceně, která by byla zaplacená, pokud by bylo dotčené plnění předmětem DPH. Pokud tedy bude moci CB v takovém případě prokázat, že celková odměna, kterou za tyto služby obdržel, odpovídá v podstatě ceně za takové služby na relevantním trhu (včetně DPH), která byla v rozhodné době obvyklá, byla by následně daňová správa povinna vycházet z toho, že tato částka DPH nutně zahrnuje.

## V. Závěry

61. Za těchto okolností navrhuji odpovědět na otázku položenou Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Vrchní soud pro Galicii, Španělsko) v tom smyslu, že články 73 a 78 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, vykládané s ohledem na zásady neutrality, zákazu daňových úniků a zneužití práva a zákazu neoprávněného narušování hospodářské soutěže nebrání tomu, aby vnitrostátní právní úprava za okolností, jaké nastaly v řízení v projednávané věci (a sice v případě zatajeného plnění uskutečněného mezi dvěma osobami povinnými k dani v průběhu jejich činnosti, kdy vznikne nárok na odpočet), vypočítávala splatnou DPH na základě domněnky, že tato DPH nebyla v účtované ceně zahrnuta. Za těchto okolností však musí vnitrostátní právní úprava rovněž stanovit, že tato domněnka může být daňovým poplatníkem vyvrácena důkazem opaku, zvláště to srovnáním zaplacené ceny s cenami obvykle účtovanými (včetně DPH) za podobné zboží nebo služby.

45 – V tomto smyslu viz bod 5 odůvodnění směrnice 2006/112.