



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

31. května 2018*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Dodání zboží – Článek 65 – Článek 167 – Zálohová platba za nabytí zboží, které nebylo následně dodáno – Odsouzení zákonných zástupců dodavatele za trestný čin podvodu – Platební neschopnost dodavatele – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Podmínky – Články 185 a 186 – Oprava provedená vnitrostátním daňovým orgánem – Podmínky“

Ve spojených věcech C-660/16 a C-661/16,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 21. září 2016, došlými Soudnímu dvoru dne 21. prosince 2016, v řízeních

Finanzamt Dachau

proti

Achimu Kollrošovi (C-660/16),

a

Finanzamt Göppingen

proti

Erichu Wirtlovi (C-661/16),

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, E. Levits (zpravodaj), A. Borg Barthet, M. Berger a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za A. Kollroše F. Russem, Steuerberater,

* Jednací jazyk: němčina.

- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Wasmeierem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 30. ledna 2018,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 63, 65, 167, 185 a 186 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů zaprvé mezi Achimem Kollroßem a Finanzamt Dachau (Finanční úřad v Dachau, Německo), a zadruhé mezi Erichem Wirtlem a Finanzamt Göppingen (Finanční úřad v Göppingenu, Německo), jejichž předmětem je odmítnutí těchto finančních úřadů přiznat těmto jednotlivcům odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu a týkající se záloh zaplacených za dodání kogeneračních tepelných jednotek, které nebyly nakonec dodány.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 63 směrnice 2006/112 stanoví:
„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“
- 4 Článek 65 této směrnice stanoví:
„Má-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“
- 5 Článek 90 odst. 1 uvedené směrnice zní:
„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.“
- 6 Článek 167 téže směrnice zní následovně:
„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“
- 7 Článek 168 směrnice 2006/112 stanoví:
„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;

[...]“

- 8 Článek 178 této směrnice zní takto:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

- a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6;

[...]“

- 9 Článek 184 uvedené směrnice zní následovně:

„Počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

- 10 Článek 185 téže směrnice stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změny okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byl-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

- 11 Článek 186 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

Německé právo

- 12 Ustanovení § 13 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znění rozhodném z hlediska skutkových okolností věcí v původních řízeních (dále jen „UStG“), nadepsané „Vznik povinnosti k dani na vstupu“, v odstavci 1 stanoví:

„Daňová povinnost vzniká

1. v případě dodání a jiných služeb

- a) pokud je daň stanovena na základě sjednané odměny (§ 16 odst. 1 první věta), uplynutím doby pro předběžné hlášení, během níž bylo plnění dodáno. Totéž platí pro částečná plnění. [...] Je-li odměna nebo její část zaplacená před uskutečněním plnění nebo částečného plnění, vzniká odpovídající částečná daňová povinnost po uplynutí doby předběžného přihlášení, během níž došlo k zaplacení odměny nebo její části.

[...]“

- 13 Ustanovení § 14c UStG, nadepsané „Nesprávné nebo neoprávněné vyčíslení daně“, stanoví:

„(1) Pokud podnikatel, ve faktuře za dodání nebo jinou službu, vyčíslí samostatně částku daně vyšší, než je daň splatná za plnění podle tohoto zákona (nesprávné vyčíslení daně) je povinen odvést i nadměrnou částku daně. Pokud opraví výši daně u příjemce plnění, použije se § 17 odst. 1 obdobně.

[...]

(2) Každá osoba, která ve faktuře samostatně vyčíslí částku daně, přestože nebyla oprávněna tak učinit (neoprávněné vyčíslení daně), je povinna odvést uvedenou částku. Totéž platí, jestliže osoba provede odpočet, jako by to učinil podnikatel poskytující službu a samostatně vyčíslí částku daně, přestože není podnikatelem a neprovádí dodání nebo jiné služby. Částka splatné daně podle první a druhé věty může být opravena v rozsahu, v němž nemá vliv na daňové příjmy. Oprava nemá vliv na daňové příjmy, jestliže příjemce faktury neprovádí odpočet daně na vstupu nebo odečtená daň na vstupu byla vrácena daňovému orgánu. O opravu částky splatné daně se musí samostatně písemně požádat u daňové správy a po jejím schválení se provede v rámci obdobného použití § 17 odst. 1 za zdanitelné období, v průběhu kterého byly splněny podmínky čtvrté věty.“

- 14 Pod nadpisem „Odpočet daně na vstupu“ § 15 tohoto zákona stanoví v odstavci 1:

„Podnikatel 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. Podmínkou nároku na odpočet daně je, že podnikatel disponuje fakturou vystavenou podle § 14 a § 14a. Jestliže samostatně vyčíslená částka daně souvisí s platbou předcházející takovým plněním, je možné provést její odpočet, byla-li předložena faktura a uskutečněna platba;

[...]“

- 15 Ustanovení § 17 uvedeného zákona zní takto:

„(1) V případě změny základu daně pro výpočet zdanitelného plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 je hospodářský subjekt, který daně zdanitelné plnění uskutečnil, povinen opravit výši příslušné daně. Podnikatel, jemuž bylo plněno, musí rovněž opravit výši daně odpočitatelné na vstupu. [...]

(2) Odstavec 1 se použije obdobně i tehdy, když se:

1. odměna smluvená za zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby nebo za zdanitelné pořízení zboží uvnitř Společenství stala nevymahatelnou. Při dodatečném zaplacení odměny se výše daně a její odpočet opět opraví;
2. odměna za smluvené dodání zboží nebo poskytnutí služby byla zaplacena, ale k dodání zboží nebo poskytnutí služby nedošlo;

[...]“

Spory v původních řízeních a předběžné otázky

Věc C-660/16

- 16 Dne 10. dubna 2010 si Achim Kollroß objednal kogenerační tepelnou jednotku od společnosti G-GmbH (dále jen „GA“). Společnost GA potvrdila objednávku dne 12. dubna 2010 a vystavila na dodání zboží zálohovou fakturu ve výši 30 000 eur, v níž samostatně vyčíslila částku splatné DPH, a sice 5 700 eur. Achim Kollroß souběžně pro účely registrace deklaroval podnikatelskou činnost v oblasti produkce obnovitelné energie a zaplatil požadovanou zálohu GA dne 19. dubna 2010. Dne 15. července 2010 vystavila GA druhou zálohovou fakturu, která se týkala platby ze dne 19. dubna 2010. Datum dodání v ní ještě nebylo uvedeno.
- 17 Jednotka nebyla dodána. Vůči GA bylo zahájeno insolvenční řízení, které bylo následně skončeno pro nedostatek majetku. Osoby jednající za společnost GA byly odsouzeny v trestním řízení za 88 případů spolčení za účelem podvodu a podvodného obchodního jednání, jakož i za záměrně vyvolaný úpadek s cílem poškodit kupující kogeneračních jednotek. Z předkládacího rozhodnutí naopak nevyplývá, že došlo k daňovému úniku.
- 18 V rámci zdaňovacího období roku 2010 si A. Kollroß nárokoval odpočet daně na vstupu ze zálohy, kterou zaplatil. Daňová správa v Dachau mu nárok na tento odpočet daně odepřela, načež A. Kollroß podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, které bylo zamítnuto, a následně žalobu k Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově, Německo).
- 19 Uvedený soud jeho žalobě vyhověl. Rozsudek přijatý v prvním stupni byl předmětem opravného prostředku „Revision“, který projednává pátý senát předkládajícího soudu, a sice Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo).
- 20 Tento soud zastává názor, že A. Kollroß splňuje obecné podmínky pro odpočet DPH na vstupu ze zálohové platby, které jsou uvedeny v čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112.
- 21 Konkrétně uvedený soud odkazuje na bod 39 rozsudku ze dne 13. března 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), ze kterého vyplývá, že vznik daňové povinnosti ve smyslu článku 65 směrnice 2006/112 předpokládá, že není nejisté, zda se uskuteční zdanitelné plnění – a tedy poskytnutí služby nebo dodání zboží.
- 22 Předkládající soud se táže, z jakého úhlu pohledu je třeba posoudit tuto podmínku. Podle tohoto soudu by čistě objektivní posouzení, nezávisle na pohledu osoby povinné k dani platící zálohu, představovalo pro obchodníka příliš velké břemeno.
- 23 Dále si předkládající soud klade otázku, zda další okolnosti, za kterých A. Kollroß zaplatil zálohu, brání z důvodů spojených s unijním právem odpočtu daně nebo případně zakládají povinnosti opravy. Tento soud se zejména zabývá otázkou významu rozsudku ze dne 13. března 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), pokud jde o odečitatelnost a povinnost opravy podle režimu směrnice 2006/112.
- 24 V tomto ohledu uvedený soud uvádí, že již interpretoval tento rozsudek Soudního dvora restriktivně v tom smyslu, že oprava by v obou případech vyžadovala vrácení zálohy. Soudní dvůr totiž rozhodl zejména v bodech 52 a 58 tohoto rozsudku, že příjemce zálohové platby musí splatnou daň opravit pouze tehdy, jestliže došlo k takovému vrácení. Tentýž soud má tedy za to, že osoba povinná k dani, která zaplatila zálohu, musí opravit odpočet jen v případě vrácení zálohy.

- 25 Pokud jde o povinnost daňových orgánů vrátit daň, jestliže není možné získat od příjemce zpět zálohu, předkládající soud má za to, že je možné vztáhnout na věc, kterou projednává, závěr, který je třeba vyvodit z rozsudku ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167). Osoba povinná k dani, jako je A. Kollroß, se tak může domáhat vrácení DPH v té části, která se vztahuje k zálohové platbě, protože vrácení daně ze strany příjemce zálohy může být považováno za nemožné nebo příliš obtížné.
- 26 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je třeba určit požadavky použitelné na jistotu, že se plnění uskuteční, jakožto podmínku pro odpočet daně na vstupu ze zálohové platby ve smyslu rozsudku ze dne 13. března 2014, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) [...] čistě objektivně, nebo z pohledu osoby povinné k dani, která uskutečnila zálohovou platbu ve světle okolností, které jí byly známy?
- 2) Jsou na základě toho, že daňová povinnost a právo na odpočet vznikají v souladu s článkem 167 směrnice [2006/112] ve stejný okamžik, a s ohledem na své regulatorní pravomoci podle čl. 185 odst. 2 druhého pododstavce a článku 186 této směrnice členské státy oprávněny podmínit opravu daně i opravu odpočtu daně na vstupu vrácením zálohové platby?
- 3) Má příslušný finanční úřad povinnost vrátit osobě povinné k dani, která uskutečnila zálohovou platbu, daň z přidané hodnoty, pokud tato osoba není schopna získat zálohovou platbu zpět od jejího příjemce? Je-li tomu tak, má k tomu dojít v rámci řízení o stanovení daně, nebo pro tyto účely postačuje zvláštní řízení založené na zásadě spravedlnosti?“

Věc C-661/16

- 27 Za účelem výkonu profesní činnosti výroby elektřiny si E. Wirtl dne 3. srpna 2010 objednal u Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (dále jen „GB“) kogenerační tepelnou jednotku za cenu 30 000 eur, k níž bylo nutné přičíst 5 700 eur DPH, k jejímuž dodání mělo *a priori* dojít čtrnáct týdnů po převzetí těchto částek. Erich Wirtl provedl bankovním převodem ze dne 27. srpna 2010 zálohovou platbu ve výši 35 700 eur, o niž byl požádán dne 6. srpna 2010, a obdržel od GB fakturu týkající se dodávky kogenerační tepelné jednotky, která byla datována dnem 28. srpna 2010.
- 28 Dne 25. října 2010 podal E. Wirtl předběžné přiznání k DPH za srpen 2010, spolu s nímž uplatnil odpočet 5 700 eur na základě pořízení této kogenerační jednotky. Erich Wirtl rovněž daňové správě v Göppingen oznámil, že zamýšlí pronajímat toto zboží společnosti GB.
- 29 Uvedená kogenerační tepelná jednotka však nebyla nikdy dodána. Vůči společnosti GB bylo v průběhu roku 2011 zahájeno insolvenční řízení a jedenáct obžalovaných jednajících v rámci skupiny GB bylo odsouzeno v trestním řízení za 88 případů zločinného spolčení za účelem podvodu a podvodného obchodního jednání.
- 30 Daňová správa v Göppingen odmítla roční daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 2010, ve kterém E. Wirtl nárokoval odpočet 5 700 eur z titulu daně zaplacené na vstupu v rámci zálohové platby za kogenerační tepelnou jednotku prodávanou společností GB.
- 31 Stížnost podaná E. Wirtlem proti tomuto výměru byla zamítnuta, ale Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud pro Bádensko-Württembersko, Německo) vyhověl žalobě podané proti tomuto zamítavému rozhodnutí rozsudkem ze dne 19. září 2014.

- 32 Jedenáctý senát předkládajícího soudu, Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud), který projednává opravný prostředek „*Revision*“ podaný proti tomuto rozsudku, se domnívá, že kritérium spojené s jistotou uskutečnění zdanitelného plnění musí být chápáno objektivně. Vznik daňové povinnosti příjemce zálohy vůči státní pokladně totiž nemůže v zásadě záviset na tom, zda plátce zálohy věděl nebo nemohl nevědět.
- 33 Pokud jde o nakládání s DPH, která byla bezdůvodně fakturována z důvodu neuskutečnění zdanitelného plnění, ze směrnice 2006/112 vyplývá, že s oběma subjekty účastnicími se plnění nemusí být nutně zacházeno stejně. Na jedné straně je v souladu s článkem 203 této směrnice, provedeným do vnitrostátního práva § 14c UStG, vystavitel faktury povinen odvést DPH uvedenou na této faktuře i tehdy, když nebylo uskutečněno zdanitelné plnění, jestliže – tak jako v projednávané věci – nedošlo nakonec k dodání. Na straně druhé podle článků 63 a 167 uvedené směrnice je uplatnění nároku příjemce faktury na odpočet omezeno pouze na daně související s plněním podléhajícím DPH. Nabyvatel si tedy nemůže odečíst daň ze zálohy bez ohledu na to, že poskytovatel mu tuto zálohu nevrátil.
- 34 Nakonec má předkládající soud dále pochybnosti o tom, zda je dotýčný členský stát oprávněn podle článku 186 směrnice 2006/112 podřídit opravu odpočtu vrácení zálohy, pokud k dodání zboží nakonec nedošlo.
- 35 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Podle bodu 39 první věty rozsudku ze dne 13. března 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), je odpočet daně na vstupu související se zálohovou platbou vyloučen, ukáže-li se, že uskutečnění zdanitelného plnění je v době zaplacení zálohy nejisté. Je to třeba posuzovat čistě objektivně, nebo z pohledu osoby povinné k dani, která uskutečnila zálohovou platbu?
- 2) Má být rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, výrok a bod 58), vykládán v tom smyslu, že podle unijního práva nepodléhá oprava odpočtu uskutečněného osobou povinnou k dani na základě uhrazení zálohové faktury týkající se dodání zboží podmínce vrácení zaplacené zálohy, pokud nakonec k dodání nedojde?
- 3) Pro případ kladné odpovědi na předchozí otázku, opravňuje článek 186 směrnice [2006/112] [...], který zmocňuje členské státy ke stanovení podmínek opravy uvedené v článku 185 této směrnice, členský stát, zde Spolkovou republiku Německo, k tomu, aby ve svém vnitrostátním právu stanovila, že snížení základu daně je možné pouze po vrácení zálohy, a tudíž že dluh na DPH a odpočet daně na vstupu musí být opraveny současně a za stejných podmínek?“

K předběžným otázkám

K prvním otázkám ve věcech C-660/16 a C-661/16

- 36 Podstatou prvních otázek předkládajícího soudu ve věcech C-660/16 a C-661/16, které je třeba zkoumat společně, je, zda články 65 a 167 směrnice 2006/112, které se týkají podmínek odpočtu DPH ze zálohové platby, musí být vykládány čistě objektivně nebo na základě informací, o kterých osoba povinná k dani, která zaplatila zálohu, věděla nebo měla vědět, za takových okolností, jaké jsou dotčeny ve věcech v původních řízeních, kde nedošlo k dodání dotýcného zboží z důvodu skutků, na jejichž základě došlo k odsouzení osob pracujících pro poskytovatele za podvod.
- 37 Je třeba připomenout, že podle článku 167 směrnice 2006/112 nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

- 38 Podle článku 63 této směrnice je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.
- 39 Nicméně článek 65 směrnice 2006/112 stanoví jako odchylku, že má-li být platba provedena na účet [má-li být zaplacená záloha] ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“ Jakožto odchylka od pravidla připomenutého v předchozím bodě, musí být toto ustanovení vykládáno restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, bod 45).
- 40 Ke vzniku povinnosti k DPH za těchto okolností je tak třeba, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, aby tedy konkrétně v okamžiku platby zálohy byly zboží či služby přesně vymezeny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, bod 48).
- 41 V důsledku toho článek 65 směrnice 2006/112 nemůže být použitelný, jestliže se jeví, že uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby je nejisté v okamžiku zaplacení zálohy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 39).
- 42 Z toho vyplývá, že pro posouzení jistoty ohledně uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, které podmiňuje vznik daňové povinnosti k DPH v souvislosti se zálohou a s tím spojený vznik nároku na odpočet, je třeba zaměřit se na okamžik zaplacení této zálohy.
- 43 V projednávané věci z obou předkládajících rozhodnutí vyplývá, že v okamžiku, kdy pánové Kolloß a Wirtl zaplatili své příslušné zálohy, bylo zboží, které mělo být předmětem dodání, jasně identifikované. Zejména byly jasně upřesněny vlastnosti a cena tohoto zboží.
- 44 Nárok na odpočet DPH související se zálohovou platbou za takových situací, jaké jsou dotčené ve věcech v původních řízeních, nemůže být odepřen případnému nabyvateli, protože tato záloha byla zaplacená a převzata a v okamžiku této platby bylo možné mít za to, že uvedený nabyvatel je obeznámen se všemi relevantními znaky budoucího dodání zboží a že toto dodání se tedy jeví jako jisté.
- 45 V tomto ohledu v rozporu s tvrzením německé vlády, okolnost, že datum dodání zboží není přesně známo v okamžiku zálohové platby, neumožňuje dospět k závěru, že relevantní znaky zdanitelného plnění, to znamená budoucí dodání zboží, nejsou známy. Dále toto neupřesnění nemůže samo o sobě zpochybnit jistotu tohoto dodání.
- 46 Po těchto upřesněních je třeba přezkoumat otázku, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti původního řízení, případně existuje nejistota, která by mohla vyloučit použití výše uvedeného článku 65 směrnice 2006/112. V tomto ohledu podle předkládajících rozhodnutí nebylo dotčené zboží dodáno nikoliv z důvodu daňových úniků, ale z důvodu skutků, které spáchaly osoby pracující pro poskytovatele tohoto zboží, které byly odsouzeny za zločinné spolčení za účelem podvodu a podvodného obchodního jednání. Z předkládajících rozhodnutí přitom vyplývá, že tyto skutečnosti byly zjištěny po zaplacení záloh, které jsou základem pro žádosti o odpočet dotčené ve věcech v původních řízeních. Nicméně předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda tomu tak skutečně je.
- 47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že jsou-li zálohy přijaty před uskutečněním dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má převzetí těchto záloh za následek vznik daňové povinnosti, neboť smluvní strany tak dopředu vyjadřují svůj záměr vyvodit veškeré finanční důsledky spojené s uskutečněním tohoto dodání nebo této služby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, bod 49).

- 48 Za těchto podmínek, jestliže v okamžiku převzetí zálohy jsou splněny podmínky spojené se vznikem daňové povinnosti k DPH, jak jsou připomenuty v bodech 42 a 43 tohoto rozsudku, vzniká nárok na odpočet daně a osoba povinná k dani, která zaplatila tuto zálohu, může uplatnit tento nárok v tomto okamžiku, aniž je třeba zohlednit další skutkové okolnosti, známé později, které činí uskutečnění dotčeného dodání zboží nebo poskytnutí služby nejistým.
- 49 Naopak využití tohoto nároku musí vnitrostátní orgány a soudy této osobě povinné k dani odepřít, pokud je s ohledem na objektivní skutečnosti prokázáno, že v okamžiku zaplacení zálohy tato osoba věděla nebo nemohla rozumně nevědět, že je možné, že se toto dodání zboží nebo poskytnutí služby neuskuteční.
- 50 U takové osoby povinné k dani totiž nelze mít za to, že má jako smluvní strana záměr vyvodit finanční důsledky spojené s budoucím uskutečněním dotčeného dodání zboží nebo poskytnutí služby, jestliže ví nebo nemůže rozumně nevědět, že toto uskutečnění je nejisté.
- 51 Za těchto podmínek je třeba odpovědět na první otázky ve věcech C-660/16 a C-661/16, že článek 65 a článek 167 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti dané ve věcech v původních řízeních, nemůže být nárok na odpočet DPH související se zálohovou platbou odepřen případnému nabyvateli dotčeného zboží, jestliže tato záloha byla zaplacená a převzata a v okamžiku této platby tento nabyvatel znal všechny relevantní znaky budoucího dodání zboží, a dodání tohoto zboží se tedy jevilo jako jisté. Takový nárok může být nicméně uvedenému nabyvateli odepřen, jestliže bude s ohledem na objektivní skutečnosti prokázáno, že v okamžiku zálohové platby věděl nebo nemohl rozumně nevědět, že uskutečnění tohoto dodání zboží je nejisté.

K druhé otázce ve věci C-660/16 a druhé a třetí otázce ve věci C-661/16

- 52 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu ve věci C-660/16, jakož i druhé a třetí otázky ve věci C-661/16, které je třeba zkoumat společně, je, zda články 185 a 186 směrnice 2006/112 brání vnitrostátním právním předpisům nebo praktikám, které podřizují opravu odpočtu DPH souvisejícího se zálohovou platbou za dodání zboží vrácení této zálohy dodavatelem.
- 53 Články 184 až 186 směrnice 2006/112 určují podmínky, za kterých vnitrostátní daňová správa může vyžadovat od osoby povinné k dani opravu.
- 54 Pokud jde o možný vliv událostí na odpočet DPH provedený osobou povinnou k dani, které nastaly po provedení tohoto odpočtu, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že použití zboží nebo služeb, které je uskutečněno nebo které je zamýšleno, určuje rozsah počátečního odpočtu, na který má osoba povinná k dani nárok a rozsah případných oprav v průběhu následujících období (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 29 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 49).
- 55 Mechanismus opravy stanovený články 184 až 186 směrnice 2006/112 je totiž nedílnou součástí režimu odpočtu DPH stanoveného touto směrnicí. Tento mechanismus směřuje ke zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále zakládala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Tento mechanismus má tudíž za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (rozsudky ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, body 30 a 31, jakož i ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 50).

- 56 Pokud jde o vznik povinnosti provést opravu odpočtu DPH zaplacené na vstupu, čl. 185 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví zásadu, podle které se taková oprava provádí, zejména pokud se po podání přiznání k DPH změni okolnosti zohledněné při výpočtu výše daného odpočtu (rozsudky ze dne 4. října 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, bod 26, a ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 32).
- 57 V projednávané věci, jak bylo již upřesněno v bodě 46 tohoto rozsudku, nebylo zboží dotčené v původním řízení dodáno a okamžik, kdy bylo jisté, že toto zboží nebude dodáno, nastal po zaplacení záloh, jakož i po následném podání přiznání k DPH.
- 58 V tomto ohledu v bodě 52 rozsudku ze dne 13. března 2014 FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) Soudní dvůr rozhodl, že v takové situaci, jako je situace ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, a ve které bylo nesporné, že nedošlo k dodání zboží, za které nabyvatel zaplatil zálohu, je třeba mít za to, že ke změně okolností zohledněných při výpočtu výše odpočtu DPH zaplacené na vstupu došlo po podání přiznání k DPH ve smyslu čl. 185 odst. 1 směrnice 2006/112. V takové situaci tedy orgány daňové správy mohou vyžadovat opravu DPH odečtené osobou povinnou k dani.
- 59 Určité okolnosti však odlišují věci v původních řízeních od věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek.
- 60 Zaprvé, jak správně zdůrazňuje Evropská komise, ve věcech v původních řízeních nabyvatelé ze zboží, za které zaplatili zálohy, dosáhli příjmů ještě před jejich skutečným dodáním. Z předkládajících rozhodnutí totiž vyplývá, že nabyvatelé sporné zboží pronajali, a z tohoto důvodu jim plynulo nájemné. Toto zboží zdaněné na vstupu tak již bylo do určité míry používáno pro plnění zdaněná na výstupu.
- 61 Zadruhé obě věci v původních řízeních se vyznačují skutečností, že k dodání zboží objednaného nabyvateli nemohlo dojít z důvodu zločinného spolčení za účelem podvodu, do kterého byli zapojeni zástupci dodavatelů a které vedlo k zahájení insolvenčních řízení vůči těmto dodavatelům, z nichž jedno skončilo pro nedostatek majetku.
- 62 Projednávané věci se tedy na rozdíl od věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), netýkají podvodů na DPH. V tomto ohledu považuje předkládající soud za prokázané, že DPH související se zálohami dotčenými v původních řízeních byla dodavateli zaplacená státní pokladně. Dále v rozsahu, v němž tito dodavatelé s ohledem na jejich platební neschopnost nevrátí tyto zálohy, nebyla DPH, kterou dluží státní pokladně z důvodu převzetí uvedených záloh, opravena na základě ustanovení článku 65 ve spojení s články 90 a 123 směrnice 2006/112. Z toho vyplývá, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původních řízeních, nevzniká státní pokladně tím, že nabyvatelé uplatní nárok na odpočet DPH z těchto záloh, žádné riziko ztráty daňových příjmů.
- 63 Soudní dvůr zajisté v bodě 57 rozsudku ze dne 13. března 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) rovněž rozhodl, že okolnost, že samotná DPH, kterou dluží dodavatel, nebude opravena, nemění v zásadě nic na právu orgánů daňové správy dosáhnout vrácení DPH, která byla nabyvatelem zboží odečtena z důvodu zaplacení zálohy za takové dodání.
- 64 Nicméně je třeba poznamenat, že v případě opravy nároku na odpočet za situace, kdy nebyla záloha vrácena, je dodržování zásady daňové neutrality zajištěno možností, kterou musí upravit členské státy ve svých právních předpisech, aby nabyvatel získal od svého dodavatele vrácení zálohy zaplacené za dodání zboží, ke kterému nakonec nedošlo (obdobně viz rozsudky ze dne 31. ledna 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55 bod 48, a ze dne 13. března 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 55).
- 65 Přitom za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původních řízeních, je s ohledem na platební neschopnost dodavatelů příliš složité, ba dokonce nemožné, aby nabyvatelům byly vráceny zálohy, které zaplatili v dobré víře za dodání objednaného zboží.

- 66 Kromě toho pokud jde o případ DPH neoprávněně fakturované z důvodu neexistence zdanitelného plnění, Soudní dvůr zajisté rozhodl, že zásada neutrality a efektivity nebrání v zásadě vnitrostátním právním předpisům, podle kterých může o vrácení částek zaplacených omylem z titulu DPH požádat orgány daňové správy pouze dodavatel a nabyvatel zboží musí podat žalobu proti tomuto dodavateli, aby pak na něm dosáhl jejich vrácení. Nicméně Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pokud je taková žaloba nemožná či nepřiměřeně náročná, zejména v případě platební neschopnosti dodavatele, uvedené zásady mohou vyžadovat, aby nabyvateli byla dána možnost obrátit se svou žádostí o vrácení přímo na orgány daňové správy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, body 39, 41 a 42).
- 67 Tyto úvahy se *mutatis mutandis* uplatní za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věcech v původních řízeních. Pokud by museli nabyvatelé opravit odpočty, ke kterým došlo ve vztahu k DPH odvedené ze záloh, které zaplatili a které nebyly vráceny dodavateli, měli by v souladu s úvahami uvedenými v předchozím bodě pohledávku vůči orgánu daňové správy ve výši totožné s částkou, kterou tyto orgány v rámci této opravy vybraly.
- 68 Přitom by bylo zjevně nerozumné uložit těmto nabyvatelům, aby opravili tyto odpočty a poté podali žalobu proti orgánům daňové správy na vrácení DPH zaplacené z dotčených záloh.
- 69 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na druhou otázku ve věci C-660/16, jakož i na druhou a třetí otázku ve věci C-661/16 tak, že články 185 a 186 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věcí v původních řízeních, nebrání vnitrostátním právním předpisům nebo praktikám, které podřizují opravu DPH související se zálohovou platbou za dodání zboží vrácení této zálohy dodavatelem.

K třetí otázce ve věci C-660/16

- 70 S ohledem na odpovědi na předchozí otázky již není namístě na třetí otázku ve věci C-660/16 odpovídat.

K nákladům řízení

- 71 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

- 1) Články 65 a 167 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věcí v původních řízeních, nemůže být nárok na odpočet daně z přidané hodnoty související se zálohovou platbou odepřen případnému nabyvateli dotčeného zboží, jestliže tato záloha byla zaplacená a převzata a v okamžiku této platby je možné mít za to, že tento nabyvatel znal všechny relevantní znaky budoucího dodání zboží, a dodání tohoto zboží se tedy jevílo jako jisté. Takový nárok může být nicméně uvedenému nabyvateli odepřen, jestliže je s ohledem na objektivní skutečnosti prokázáno, že v okamžiku zálohové platby věděl nebo nemohl rozumně nevědět, že uskutečnění tohoto dodání zboží je nejisté.

- 2) Články 185 a 186 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věcí v původních řízeních, nebrání vnitrostátním právním předpisům nebo praktikám, které podřizují opravu daně z přidané hodnoty související se zálohovou platbou za dodání zboží vrácení této zálohy dodavatelem.

Podpisy.