



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 6. září 2018¹

Věc C-531/17

**Vetsch Int. Transporte GmbH,
za účasti:
Zollamt Feldkirch Wolfurt**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Osvobození od daně při dovozu a následném dodání zboží uvnitř Společenství – Odepření osvobození dovozu od daně na základě pozdějšího daňového úniku pořizovatele, který se týká DPH a souvisí s dovezeným zbožím – Daňová povinnost deklaranta DPH při dovozu (jakožto zástupce dovozce) – „Nakažení“ pozdějším podvodným úmyslem“

I. Úvod

1. Bulharské podniky pořizovaly ve Švýcarsku parfémy, prostřednictvím třetí osoby je v Rakousku uváděly do volného oběhu a poté je přemísťovaly dále do Bulharska. Výše uvedené probíhalo řádně. Až v Bulharsku se pak očividně „zapomnělo“ na řádné přiznání dalšího prodeje podléhajícího dani a na odvedení daně z přidané hodnoty (DPH) Bulharsku. Soudní dvůr se v důsledku toho znovu musí zabývat následky daňového podvodu týkajícího se DPH.

2. K „možnostem udělit sankci“, které mají k dispozici finanční orgány v případě daňového podvodu týkajícího se DPH, již existuje bohatá kazuistika Soudního dvora. Osobu povinnou k dani, která věděla nebo musela vědět², že se účastní plnění, které je součástí úniku na DPH, je třeba podle této judikatury pro účely směrnice o DPH považovat za osobu, která se podílí na tomto úniku³. To pak členské státy zavazuje k tomu, aby osobě povinné k dani odepřely nárok na osvobození od daně⁴ (pokud je poskytovatelem) nebo na odpočet daně na vstupu (pokud je příjemcem)⁵.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – V několika starších rozhodnutích Soudní dvůr ještě hovoří o „nemohla vědět“ – viz rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 60). Zdá se však, že tato příliš široká formulace, která vycházela čistě z předložené předběžné otázky, byla mezitím právem opuštěna.

3 – Rozsudky ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94), ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

4 – Viz rozsudky ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94), ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 42), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54), a ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 42).

5 – Viz rozsudky ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 47), ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 26), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 37), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 59 a 61).

3. Tato formulace použitá Soudním dvorem ještě potřebuje zpřesnit. Například je sporné, zda lze osobě povinné k dani odepřít jak osvobození od daně na výstupu, tak odpočet daně na vstupu. V konečném důsledku by tím došlo ke *dvojímu zdanění* téhož plnění u téže osoby. Kromě toho je ještě třeba vyjasnit kritéria pro určení, od kdy je plnění *součástí* úniku na DPH.

4. Projednávaný případ se výjimečně netýká klasického dodavatelského řetězce, nýbrž dovozu s následným přemístěním zboží uvnitř Společenství ze strany kupujícího. To vede ke dvěma zvláštnostem. Zaprvé vyvstává otázka, zda daňový podvod, který byl naplánován a uskutečněn teprve později, na konci dodání „nakazí“ také předchozí přemístění zboží uvnitř Společenství. Z fiskálního hlediska by to mělo tu „výhodu“, že by se odhalením daňového podvodu týkajícího se DPH daly znásobit daňové příjmy (v projednávaném případě čtyřnásobně⁶).

5. Zadruhé je v projednávaném případě za osobu povinnou k DPH při dovozu označena nezúčastněná třetí osoba, totiž osoba, která u daného dovozu vystupovala jako deklarant. Deklarant se ani nepodílel na předmětném dodání, ani nevěděl o následném daňovém podvodu dotyčných příkazců. Přesto by – pokud by se postupovalo podle rakouské finanční správy – v důsledku podvodu příjemce ztratil nárok na osvobození dovozu od daně i on.

6. V tomto ohledu tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce poskytuje Soudnímu dvoru příležitost upřesnit svou judikaturu k tak zvaným „plněním zasaženým podvodem“ za účasti třetí osoby (zde deklaranta jakožto zástupce dovozce). Kromě toho má Soudní dvůr rovněž možnost rozvinout svou judikaturu ohledně podvodného úmyslu, pojatého teprve dodatečně.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

7. Unijní právní rámec tohoto případu tvoří směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty⁷ (dále jen „směrnice o DPH“).

8. Článek 143 odst. 1 písm. d) této směrnice stanoví:

„(1) Členské státy osvobodí od daně tato plnění: [...]

d) dovoz zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno z třetího území nebo třetí země do jiného členského státu než do státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, je-li dodání tohoto zboží dovozcem určeným nebo uznaným za osobu povinnou odvést daň podle článku 201 osvobozeno od daně podle článku 138; [...]“

9. Článek 138 odst. 1 směrnice o DPH zní:

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

6 – Rakouská republika by mohla stanovit DPH při dovozu a zároveň odepřít osvobození přemístění do Rakouska od daně. Bulharská republika by zase mohla odepřít nárok na odpočet daně z příznaného pořízení uvnitř Společenství a zároveň stanovit daň pro dodání v Bulharsku.

7 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

10. Článek 17 odst. 1 směrnice o DPH zakotvuje:

„Za dodání zboží za úplaty se považuje přemístění zboží, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, touto osobou do jiného členského státu. ‚Přemístěním do jiného členského státu‘ se rozumí každé odeslání nebo přeprava movitého hmotného majetku osobou povinnou k dani nebo na její účet mimo území členského státu, v němž se majetek nachází, avšak uvnitř Společenství, pro účely jejího podnikání.“

11. Článek 201 směrnice o DPH má následující obsah:

„Při dovozu je povinna odvést daň osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu.“

B. Rakouské právo

12. Do rakouského práva byla pravidla stanovená směrnicí o DPH provedena Umsatzsteuergesetz 1994⁸ (zákon o dani z obratu z roku 1994). Podle článku 6 zákona o dani z obratu z roku 1994 [příloha Binnenmarkt (Vnitřní trh)] je od daňové povinnosti osvobozen dovoz zboží, které deklarant začne ihned po jeho dovezení používat za účelem jeho dodání uvnitř Společenství; deklarant musí prokázat splnění podmínek stanovených v článku 7 zákona o dani z obratu z roku 1994 (příloha Vnitřní trh) pomocí účetních dokladů.

13. Podle čl. 6 odst. 3 druhé věty zákona o dani z obratu z roku 1994 (příloha Vnitřní trh) se osvobození použije, jen pokud následné dodání uvnitř Společenství uskuteční osoba, pro jejíž podnik bylo předmětné zboží dovezeno. Podle čl. 6 odst. 1 zákona o dani z obratu z roku 1994 (příloha Vnitřní trh) dodání zboží uvnitř Společenství nepodléhá daňové povinnosti.

14. Za dodání zboží uvnitř Společenství se podle čl. 7 odst. 2 bodu 1 zákona o dani z obratu z roku 1994 (příloha Vnitřní trh) považuje i přemístění zboží postavené ve smyslu čl. 3 odst. 1 bodu 1 zákona o dani z obratu z roku 1994 (příloha Vnitřní trh) naroveň dodání.

15. Podle čl. 3 odst. 1 bodu 1 zákona o dani z obratu z roku 1994 (příloha Vnitřní trh) se za dodání zboží uskutečněné za protiplnění považuje přemístění zboží podnikem z tuzemska na jiné území Společenství podnikatelem pro jeho potřeby, s výjimkou – blíže vymezeného – použití pouze na přechodnou dobu, a to i když podnikatel zboží do tuzemska dovezl. Podnikatel se považuje za dodavatele.

16. Podle § 26 odst. 1 zákona o dani z obratu z roku 1994 se daň z obratu při dovozu – až na výjimky, které jsou v případě projednávaného opravného prostředku „Revision“ irelevantní – přiměřeně řídí celními předpisy. Podle § 71a Zollrechts-Durchführungsgesetz⁹ (zákon provádějící celní právo) je v případě osvobození od daně z obratu při dovozu podle čl. 6 odst. 3 zákona o dani z obratu z roku 1994 (příloha Vnitřní trh) při dovozu povinen odvést daň z obratu vznikající podle čl. 204 odst. 1 celního kodexu, též deklarant, pokud již není považován za dlužníka podle čl. 204 odst. 3 celního kodexu.

8 – V případě prohlášení přijatých před 31. prosincem 2010 ještě ve znění Bundesgesetz (spolkový zákon) BGBl. č. 756/1996, v případě prohlášení přijatých později ve znění Abgabenänderungsgesetz (zákon o změně daní a poplatků) z roku 2010, BGBl. I č. 34.

9 – V případě projednávaného opravného prostředku „Revision“ ještě ve znění třetí novely zákona provádějícího celní právo, BGBl. I, č. 13/1998.

III. Spor v původním řízení

17. Dva bulharské podniky (B a K) pořizovaly zboží od jednoho podniku ve Švýcarsku a ve Švýcarsku k němu získaly dispoziční oprávnění. Toto zboží bylo společností Vetsch Int. Transporte GmbH (dále jen „společnost Vetsch“), která mj. působí jako celní deklarant se sídlem v Rakousku, na základě příkazu B a K dováženo do Rakouska. Následně mělo být zboží zaslátele pověřeným B a K – který společnosti Vetsch předložil odpovídající nákladní listy – dále přepraveno do Bulharska k B a K.

18. Společnost Vetsch v období od 10. prosince 2010 do 5. července 2011 podala u rakouského celního úřadu jakožto nepřímý zástupce příslušných bulharských příjemců návrhy na propuštění zboží ze Švýcarska do volného oběhu v tzv. „celním režimu 42“¹⁰. Zároveň v příslušných prohlášeních požádala o osvobození od daně z obrátu při dovozu podle čl. 6 odst. 3 rakouského zákona o dani z obrátu z roku 1994 (příloha Vnitřní trh). Žádosti bylo vyhověno. Z předkládacího rozhodnutí nelze vyvodit, že by ze strany společnosti Vetsch došlo k porušení zákonné důkazní povinnosti.

19. Společnost Vetsch přitom ve třech případech zastupovala bulharského podnikatele K a ve dvou případech bulharského podnikatele B. Zboží bylo do volného oběhu v souladu se žádostmi propuštěno bez zaúčtování příslušných částek daně z obrátu při dovozu. Poté zaslátel předmětné zboží přepravil k pořizovatelům do Bulharska.

20. B a K předmětné přemístění uvnitř Společenství z Rakouska do Bulharska jak v Rakousku, tak v Bulharsku řádně přiznali a zdanili. Podle předkládacího soudu lze mít za to, že zboží dorazilo do Bulharska a po celou dobu přepravy k němu měli dispoziční oprávnění B a K.

21. Oba bulharské podniky B a K následně uskutečnily (očividně zdanitelný) další prodej předmětného zboží. Tento prodej však nepřiznaly, nýbrž uvedly, že došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, které nepodléhá dani, ve prospěch společnosti Vetsch, která se předtím podílela na podání celního prohlášení. Takové dodání – v tom panuje shoda – se však nikdy neuskutečnilo. Podle předkládacího soudu se B a K v této záležitosti v Bulharsku zodpovídají z daňového úniku. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné rozhodnutí přitom nikterak nevyplývá, že by do tohoto daňového podvodu byla nějakým způsobem zapojena společnost Vetsch.

22. Rozhodnutím ze dne 6. září 2011 byla za osobu povinnou odvést daň z obrátu při dovozu označena společnost Vetsch, jelikož nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně uplatněné ve zmíněných prohlášeních. Podle § 71a zákona provádějícího celní právo je osobou povinnou odvést daň z obrátu při dovozu též deklarant.

23. Společnost Vetsch proti tomu podala přípisem ze dne 15. září 2011 odvolání k celnímu úřadu, který je dne 31. ledna 2012 zamítl. Proti tomuto rozhodnutí společnost Vetsch podala přípisem ze dne 2. března 2012 stížnost. Nálezem ze dne 30. března 2016 Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko) tuto stížnost zamítl jako nedůvodnou.

24. Na základě judikatury Soudního dvora k „plněním zatíženým podvodem“ je podle názoru Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) kvůli daňovému úniku bulharských podniků B a K třeba odeprít již právo na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství (přesněji řečeno přemístění zboží uvnitř Společenství) od daně v Rakousku. Výše uvedený soud se domnívá, že z tohoto důvodu také není splněna jedna z podmínek pro osvobození od daně z obrátu při dovozu, jelikož vychází z existence dodání osvobozeného od daně, které navazuje na předmětný dovoz.

10 – Obdobná věc viz rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), a výklad k tzv. celnímu režimu 42 ve stanovisku generálního advokáta Mengozziho ve věci Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215, bod 20, poznámka pod čarou 4).

25. Proti rozsudku Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) podala společnost Vetsch opravný prostředek „Revision“, o kterém má nyní rozhodnout Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko).

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

26. Rozhodnutím ze dne 29. června 2017, došlým dne 8. září 2017, předložil Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) Soudnímu dvoru podle článku 267 SFEU následující otázky k rozhodnutí o předběžné otázce:

- „1) Musí být osvobození od daně podle článku 138 směrnice Rady 2006/112/ES v případě přemístění zboží uvnitř Společenství z určitého členského státu odmítnuto, pokud osoba povinná k dani, která toto přemístění zboží do jiného členského státu provádí, v jiném členském státě sice přízná pořízení zboží uvnitř Společenství, které s přemístěním uvnitř Společenství souvisí, avšak při pozdějším zdanitelném plnění, které se s tímto zbožím uskuteční v jiném členském státě, se dopustí daňového úniku tím, že neoprávněně přizná od daně osvobozené dodání uvnitř Společenství z tohoto jiného členského státu?
- 2) Je pro zodpovězení první otázky relevantní, zda osoba povinná k dani pojala již v době přemístění zboží uvnitř Společenství úmysl, že se v souvislosti s pozdějším plněním, jehož předmětem bude toto zboží, dopustí daňového úniku?“

27. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření společnost Vetsch, Rakouská republika, Řecká republika a Evropská komise, které se – s výjimkou Řecké republiky – zúčastnily též jednání konaného dne 27. června 2018.

V. Posouzení

A. Dosah předběžných otázek

28. Předkládající soud se výslovně táže jen na podmínky odepření osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH¹¹. Přesto je však patrné, že jádrem obou jeho otázek je rozsah odepření osvobození od daně při dovozu na úrovni deklaranta DPH (společnost Vetsch).

29. Podstatou otázek předkládajícího soudu tedy je, zda je třeba deklarantovi jakožto zástupci dovozce odeprít nárok na osvobození od daně podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, pokud se příjemce po přemístění zboží ze státu dovozu do jiného členského státu (stát určení) dopustí daňového úniku, přičemž úmysl k jeho spáchání pojme rovněž až po přemístění zboží. Navrhují tedy, aby první otázka byla posouzena se zřetelem k podmínkám obsaženým v čl. 143 odst. 1 písm. d) ve spojení s články 138 a 201 směrnice o DPH.

30. Předkládající soud přitom uvedl, že v projednávaném případě nebylo zjištěno, že by dotčení bulharští pořizovatelé pojali úmysl dopustit se později daňového úniku již v době přemístění zboží uvnitř Společenství. Je tudíž třeba mít za to, že v okamžiku dovozu do Rakouska a přemístění do Bulharska ještě podvodný úmysl neexistoval. Jelikož je tato okolnost relevantní již pro první otázku, je možné na druhou otázku odpovědět již v rámci první otázky.

11 – Tento článek upravuje osvobození od daně při dodání uvnitř Společenství. Přemístění uvnitř Společenství jako v projednávaném případě se podle čl. 17 odst. 1 směrnice považuje za dodání zboží za úplatu.

B. Právní posouzení

31. Všechny objektivní podmínky stanovené články 143 a 138 směrnice o DPH jsou splněny. Lze rovněž vycházet z existence podkladů upravených v čl. 143 odst. 2 směrnice o DPH (v platném znění), jelikož předkládající soud v tomto ohledu nevyjádřil žádné pochybnosti. Kromě toho lze z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce rovněž vyvodit, že zboží bylo dovezeno do Rakouska a následně přemístěno do Bulharska. Opaku dosud nic nenasvědčuje, leda obecné úvahy celního úřadu a Rakouské republiky.

32. Naproti tomu, pokud by finanční správa mohla prokázat¹², že předmětné zboží do jiného členského státu skutečně nedorazilo, nebyly by objektivní podmínky osvobození od daně uvedené v článku 143 směrnice o DPH splněny. Předkládající soud by se pak musel zabývat otázkou, zda společnost Vetsch mohla mít na základě dobré víry za to, že daný dovoz nepodléhá dani¹³. Na to se však Soudního dvora nedotázal.

33. V tomto ohledu je třeba připomenout, že posouzení skutkových okolností spadá do působnosti vnitrostátního soudu, který musí s ohledem na zvláštnosti věci posoudit jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které předkládá Soudnímu dvoru.

34. Na základě výše uvedeného předpokladu (bod 31) tedy lze v tomto případě k odepření osvobození předmětného dovozu od daně dospět pouze dvěma způsoby. Podle judikatury Soudního dvora (viz část 1) by bylo možné společnosti Vetsch odepřít osvobození zakotvené v článku 143 směrnice o DPH „přímo“ v případě, že by věděla nebo musela vědět o následném daňovém podvodu [viz část 2 písm. a)]. Kromě toho přichází v úvahu, že osvobození dovozu podle článku 143 směrnice natolik souvisí s osvobozením následného dodání zboží uvnitř Společenství, že odepření nároku na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství (respektive přemístění zboží uvnitř Společenství) od daně má dopad na osvobození dovozu [k tomu viz část 2 písm. b) a c)], a to i když společnost Vetsch o následném daňovém podvodu nemusela nic vědět. To by však pozdější podvodný úmysl B a K musel být nějakým způsobem způsobilý ovlivnit posouzení dřívějšího přemístění zboží [k tomu viz část 2 písm. d)].

1. Odepření osvobození dovozu od daně jako opatření k boji s podvody

35. Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH. Navíc se nikdo nemůže dovolávat norem unijního práva, pokud se tak děje podvodně nebo zneužívajícím způsobem¹⁴.

12 – Povinnost osoby povinné k dani ujistit se, že zboží přepravované pořizovatelem skutečně dorazilo do státu určení, Soudní dvůr již odmítl – viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, body 40 a násl.). Viz též nedávný rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 67 a násl.).

13 – K tomu viz příslušnou judikaturu Soudního dvora: rozsudky ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 95 a násl.), ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, bod 74 a násl.), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 47 a násl.), a ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 68).

14 – Rozsudky ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 43), ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 42), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 54).

36. Opatření členských států přijatá za tímto účelem však nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Zejména nemohou být používána způsobem, který by zpochybňoval neutralitu DPH¹⁵. Soudní dvůr již několikrát rozhodl, že daňová správa nemůže od osob povinných k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovaly svého dodavatele, a přenesla tak na ně fakticky kontrolní úkony, které má vykonávat tento správní orgán¹⁶.

37. V rozporu s unijním právem naopak není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu¹⁷.

38. Odepření nároku na odpočet daně nebo osvobození od daně přitom přichází v úvahu, nejen když se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, nýbrž i pokud tato osoba věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH¹⁸. Za takových okolností musí být dotyčná osoba povinná k dani pro potřeby DPH považována za osobu, která se podílí na takovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu¹⁹.

2. Odepření osvobození dovozu od daně na úrovni zástupce dovozce

a) Přímé odepření nároku na osvobození dovozu od daně?

39. Tato judikatura související s podvody se vztahuje jak na vstupní, tak na výstupní stranu plnění. Umožňuje tudíž jak odepření nároku na osvobození od daně²⁰, tak nároku na její odpočet²¹, a to případně u jedné a téže osoby. Daňové příjmy by se přitom zvyšovaly s délkou dodavatelského řetězce úměrně počtu zapojených osob.

40. Také v projednávaném případě Rakouská republika vyměřuje společnosti Vetsch DPH při dovozu a zároveň může B a K odeprít nárok na osvobození přemístění od daně v Rakousku. Bulharská republika zase může K a B odeprít nárok na odpočet daně u přiznaného porřízení uvnitř Společenství a zároveň stanovit daň za dodání zboží v Bulharsku. Z jediného dodání zboží by tak vznikl čtverý daňový příjem. Jak ale správně uvádí Komise, ke zkrácení DPH došlo jen jednou, a to v Bulharsku.

15 – Rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 50). V tomto smyslu též rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52), a ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 57).

16 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 51), ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50), a ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65).

17 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 52), ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 54), a ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, body 65 a 68).

18 – Rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48).

19 – Rozsudky ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94), ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

20 – Viz rozsudky ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94), ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 42), a ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54).

21 – Viz rozsudky ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 47), ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 26), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 37), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 59 a 61).

41. Soudní dvůr dosud nemusel řešit otázku, zda je takové několikanásobné zatížení jedné osoby slučitelné se zásadou neutrality²² a zda je přiměřené cíli boje s podvodem v oblasti DPH. Ještě ani nemusel zaujmout stanovisko k případným problémům se zákazem dvojího trestání²³. S ohledem na předložené předběžné otázky se však Soudní dvůr dosud vždy zabýval následky izolovaně pro jednu osobu, respektive pro jedno plnění.

42. Případ, který je právě projednáván, by mohl zavdat podnět k celkovému posouzení. Společnosti Vetsch jakožto deklarantovi DPH při dovozu však v tomto případě nelze vytknout, že musela vědět, že nějakým způsobem podporovala své příkazce při plánovaném daňovém podvodu v Bulharsku. Podmínky přímého omezení nároku na osvobození od daně formulované Soudním dvorem v tomto případě tedy nejsou splněny.

43. Takovou výtku nelze vznést například ani – jak učinil celní úřad na dotaz Soudního dvora při jednání – na základě pouhého použití zvláštního celního režimu umožněného členským státem (v tomto případě tzv. celního režimu 42). Pokud je tento režim skutečně spojen se zvláště vysokým rizikem podvodů²⁴, je povinností členského státu změnit ho nebo úplně zrušit. Osobě povinné k dani však v žádném případě nelze následně vytýkat jen okolnost, že se řídila zákonem. Společnost Vetsch se tudíž v zásadě může „dovolat“ osvobození předmětného dovozu od daně.

b) Spojení osvobození dovozu od daně s osvobozením následného dodání zboží uvnitř Společenství

44. K odepření nároku společnosti Vetsch na osvobození dovozu od daně by tedy bylo možné dospět, jen pokud má odepření nároku na osvobození následného dodání zboží uvnitř Společenství dopad též na osvobození podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice. Z toho patrně vychází předkládající soud, když se táže pouze na podmínky obsažené v článku 138 směrnice o DPH.

45. Je tedy nutné vyřešit otázku, jak je třeba chápat pojmový znak, který je uveden v čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, podle něhož je dodání zboží do jiného členského státu následující po dovozu „osvobozeno od daně podle článku 138“: Je tedy osvobození od daně závislé pouze na okolnosti, že jsou v abstraktní rovině splněny podmínky pro následné osvobozené dodání zboží uvnitř Společenství? Nebo musí být dodavatel (v tomto případě bulharské podniky B a K provádějící přemístění) schopen „dovolat“ se osvobození od daně i v konkrétní rovině?

46. V případě abstraktního posouzení nezáleží na subjektivních záměrech třetí osoby. V případě posouzení v konkrétní rovině by naproti tomu bylo navíc vyžadováno, aby osoba, pro kterou deklarant jakožto zástupce dovozce zařídil dovoz, v daném případě mohla uplatnit rovněž nárok na osvobození následného dodání zboží uvnitř Společenství od daně. Pokud se bulharské podniky (B a K) v důsledku svého následného daňového podvodu nemohou dovolávat osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, které následovalo po dovozu, pozbyla by osvobození od daně podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH i společnost Vetsch.

47. Předkládající soud uvedl, že deklarant DPH při dovozu, jako je společnost Vetsch, který nevěděl o pozdějším daňovém podvodu svého příkazce a je mu přičítána odpovědnost, má k dispozici zvláštní řízení, v jehož rámci může být požádáno o prominutí daně. Prominutí DPH při dovozu však nezbytně předpokládá její vznik, takže je nejprve třeba prověřit tuto okolnost.

22 – Viz rozsudky ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41), ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51), a ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), a mé stanovisko ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 42).

23 – Rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), ESLP, rozsudek ze dne 18. května 2017, Jóhannesson a další v. Island (22007/11), a rozsudek ze dne 15. listopadu 2016, A a B v. Norsko (24130/11 a 29758/11). Viz též Kokott, J., Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren, *NZWiSt* 2017, 409 (s. 414 a 415).

24 – K tomu viz tiskovou zprávu Evropského účetního dvora ze dne 12. prosince 2011 (dostupnou na http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_de.doc, české znění viz http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_cs.doc).

c) Abstraktní posouzení osvobození přemístění zboží od daně

48. Je sporné, zda unijní právo (konkrétně článek 201 směrnice o DPH) členským státům umožňuje, aby povinnost odvést DPH uložily i třetí osobě, jejíž (solidární) daňová povinnost vznikla jen proto, že se samotná osoba povinná odvést daň dopustila daňového úniku, aniž o tom tato třetí osoba (v tomto případě společnost Vetsch) věděla nebo musela vědět. To by totiž bylo důsledkem domněnky, že osvobození dovozu od daně je v konkrétním případě spjato s osvobozením následného dodání zboží uvnitř Společenství. V konečném výsledku by to představovalo objektivní odpovědnost třetí osoby, jako je odpovědnost zakotvená v celním právu²⁵.

49. Při bližším zkoumání judikatury Soudního dvora však taková úvaha vzbuzuje pochyby. Soudní dvůr již na jednu stranu rozhodl, že výběr cla a výběr DPH nejsou srovnatelnými situacemi²⁶. Závěry Soudního dvora ohledně celního práva tedy – na rozdíl od toho, co naznačoval celní úřad při jednání – nelze nutně přenést na výklad směrnice o DPH²⁷.

50. Na druhou stranu je v projednávaném případě daňová povinnost třetí osoby (v tomto případě celního deklaranta) založena na článku 201 směrnice o DPH a v každém případě představuje zásah do svobody podnikání podle článku 16, případně též do základního práva na vlastnictví podle článku 17 Listiny základních práv. Článek 52 odst. 1 druhá věta Listiny v této souvislosti požaduje, aby takový zásah byl přiměřený. Podle tohoto ustanovení mohou být omezení výkonu práv a svobod zavedena pouze tehdy, jsou-li nezbytná a skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie²⁸.

51. S ohledem na výše uvedené není se směrnicí o DPH „slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem ve vztahu k DPH“²⁹. Tato okolnost hovoří proti posuzování pojmového znaku „osvobozeno od daně podle článku 138“ v konkrétní rovině.

52. Jinému závěru brání též smysl a účel spojení osvobození dovozu od daně s osvobozením následného přemístění zboží uvnitř Společenství.

53. Účel osvobození od daně podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH³⁰ spočívá, jak při jednání správně uvedla Komise, ve zjednodušení. Toto zjednodušení spočívá v tom, že v důsledku osvobození dovozu od daně může při dovozu odpadnout jinak uplatnitelný nárok na odpočet DPH, která by za jiných okolností vznikla [viz čl. 168 písm. e) směrnice o DPH]. Tato okolnost podnikům ulehčuje mezinárodní obchod (v tomto případě dovoz a následné dodání zboží uvnitř Společenství). Rovněž tento účel zjednodušení nasvědčuje tomu, že je třeba upřednostnit abstraktní posuzování daňového osvobození následného dodání zboží uvnitř Společenství.

25 – Viz rozsudky ze dne 17. července 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, EU:C:1997:370, bod 61), a ze dne 14. května 1996, Faroe Seafood a další (C-153/94 a C-204/94, EU:C:1996:198, bod 114).

26 – Rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 56).

27 – K tomu viz již mé stanovisko ve věci Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:7, bod 80).

28 – Tuto zásadu proporcionality Soudní dvůr používal již i před vstupem Listiny v platnost – viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 58).

29 – Rozsudky ze dne 18. července 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 41), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 41), a ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 47). Obdobně již rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 55).

30 – Bez jednoznačného řešení této otázky ještě rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473) a stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho ve věci Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215).

54. Kromě toho judikatura Soudního dvora k tzv. plněním zasaženým podvodem nevyklučuje dodání zboží uvnitř Společenství (potřebné podmínky jsou i nadále splněny). Vede pouze k tomu, že se podvodník (resp. každý, kdo o podvodu věděl nebo musel vědět) nemůže dovolávat nároku na osvobození od daně, který je vlastně dán³¹.

55. Rovněž smysl a účel této judikatury Soudního dvora hovoří ve prospěch abstraktního posuzování. Dle této judikatury se právo na odpočet daně, popřípadě na osvobození od daně odepře jen tehdy, když a protože lze v daném případě něco vytknout přímo dotčenému podniku (věděl o podvodu nebo nepřijal opatření, která od něho lze rozumně požadovat). Teprve taková výtka vede k tomu, že se daný podnik již nemůže dovolávat norem³², které jsou pro něj daňově výhodné. Co se toho týče, Soudní dvůr v obdobné věci „Enteco Baltic“ UAB rovněž rozhodl, že právo na osvobození od daně podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH nelze odepřít, pokud se pořizovatel dopustil podvodu týkajícího se DPH, o kterém dovozce nemusel vědět³³.

56. Pro jinou třetí osobu musí platit totéž. Pokud ani vůči ní není taková výtka možná, pak zde podle mého názoru nepřichází v úvahu ani omezení práva celního deklaranta (jakožto zástupce dovozce) na osvobození od daně, které je zakotveno unijním právem, a to ani, kdyby se osoba provádějící přemístění v daném případě nemohla dovolat osvobození od daně.

57. Ve prospěch abstraktního posuzování konečně hovoří i základní práva dotčené třetí osoby (viz bod 50) a zásada proporcionality. Okolnost, že je právo osoby povinné k dani na osvobození od daně činěno závislým na (pozdějším) chování jiné osoby, které nemůže ovlivnit, je v rozporu se zásadami právní jistoty a proporcionality (k tomu viz bod 51).

58. Jelikož společnosti Vetsch (jakožto celnímu deklarantovi a zástupci dovozce) nelze v tomto ohledu nic vytknout, může se i nadále dovolávat toho, že je předmětný dovoz osvobozen od DPH. Něco jiného zřejmě – s výhradou výše uvedeného kumulačního a nadměrného kompenzačního efektu (viz výše bod 39 a následující) – platí pro B a K, kteří se proto v Rakousku možná nemohou odvolávat na okolnost, že je předmětný dovoz osvobozen od daně.

d) Podpurně: posouzení osvobození přemístění zboží od daně v konkrétní rovině

59. Pro případ, že by Soudní dvůr naproti tomu dospěl k závěru, že při osvobození dovozu od daně u zástupce dovozce (v tomto případě u společnosti Vetsch) záleží na okolnosti, zda se osoba, která uskutečňuje následné přemístění zboží uvnitř Společenství (v tomto případě B a K), v daném případě může dovolat osvobození od daně zakotveného v článku 138 směrnice o DPH, je třeba ověřit, zda jsou splněny jeho podmínky.

60. Podle judikatury Soudního dvora by bylo třeba B a K osvobození přemístění zboží uvnitř Společenství od daně odepřít, pokud se sami dopustili daňového úniku či věděli nebo museli vědět, že se účastní plnění, které je součástí úniku na DPH³⁴. To však nelze tvrdit, jestliže bulharští příjemci podle předkládajícího soudu v okamžiku dovozu podvod týkající se DPH ještě neplánovali. V této době se ještě ani nedopustili daňového úniku, ani se na něm vědomě nepodíleli.

31 – V tomto ohledu viz zjištění ESD: „Soudní dvůr již v této souvislosti rozhodl, že se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem“ v rozsudku ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 36 a citovaná judikatura), který vychází z rozsudku ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 68).

32 – Nechávám zde otevřenou otázku, zda osvobození od daně a odpočet daně skutečně představují výsady, neboť svého držitele nijak nezvýhodňují, nýbrž jsou výrazem zákonného principu a nutným předpokladem fungování nepřímého zdanění spotřeby (zde v místě určení). Mám za to, že systémové normy, jejichž účelem je provedení určité metody zdanění, lze jen těžko označit za výsady.

33 – Rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 100).

34 – Rozsudky ze dne 18. července 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 40), a ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 38 a 39 a citovaná judikatura).

61. Rozhodující tedy v tomto ohledu je, zda pozdější změna záměru osoby povinné k dani zpětně vede ke ztrátě osvobození od daně (respektive možnosti dovolat se ho). Z několika důvodů bych na tuto otázku ráda odpověděla záporně.

1) Znění a systematické uspořádání směrnice o DPH

62. Pozdější změny záměrů osoby povinné k dani v právu v oblasti DPH v zásadě nemají zpětné účinky. To ukazuje např. judikatura Soudního dvora k odpočtu DPH. Ke zpětné ztrátě práva na odpočet tak nedojde, když je od plánované podnikatelské činnosti upuštěno ještě před jejím zahájením (neúspěšné podnikání). U nákladů, které vznikly v rámci přípravy na ekonomickou činnost, lze naopak odpočet DPH uplatnit i tehdy, když zahájení ekonomické činnosti nebude úspěšné a nedojde k zamýšleným zdanitelným plněním³⁵. Ani změna posouzení výše daňové sazby a odpovídající dodatečné vyčíslení daně podle nejnovější judikatury Soudního dvora nevedou k odpočtu DPH se zpětnými účinky³⁶, nýbrž k odpočtu *ex nunc*.

63. Rovněž článek 63 a pro přemístění zboží článek 68 směrnice o DPH se při určení základu daně v rámci selektivního přístupu ke vzniku daňové povinnosti zaměřují na okamžik poskytnutí plnění. Tento okamžik je tudíž rozhodující pro posouzení osvobození od daně, místa plnění nebo daňové sazby. Soudní dvůr toto nedávno znovu vyjasnil ve věci Kollroß a Wirtl³⁷. Též skutkové předpoklady oprav uvedené v článku 184 a následujících směrnice o DPH vycházejí z *ex nunc* provedené opravy vyvolané změnou okolností.

64. Konečně DPH jakožto nepřímá daň vychází z přenesení daňové povinnosti na občanskoprávního smluvního partnera. To v zásadě předpokládá, že částka DPH, která má být přenesena, je známa v době plnění a nemusí být zjišťována teprve zpětně³⁸.

2) Judikatura soudního dvora k plněním „zasazeným podvodem“

65. Kromě toho Soudní dvůr ve své judikatuře vychází z toho, že se osoba povinná k dani účastní plnění, které je „součástí“ úniku na DPH. Jestliže v okamžiku dovozu a v okamžiku přemístění zboží ještě nebyl plánován žádný daňový podvod, pak nelze hovořit o účasti na plnění, které je součástí úniku na DPH. Pro nedostatek úmyslu pachatele v tomto okamžiku schází vztah k (plánovanému) daňovému úniku.

66. Dosavadní judikatura Soudního dvora k tzv. plněním zasazeným podvodem je navíc jasně přizpůsobena situacím, při nichž byl – na rozdíl od projednávaného případu – od počátku plánován daňový podvod. V podstatě se týká oblasti organizované (zpravidla přeshraniční) trestné činnosti.

35 – Rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 24), ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17), a ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

36 – Rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 43), a ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 50) – hmotněprávní věcné a formální požadavky zakládající nárok na odpočet DPH byly splněny až v návaznosti na opravu faktur. Ve stejném smyslu také již mé stanovisko ve věci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 53 a násl.).

37 – Rozsudek ze dne 31. května 2018, Kollroß a Wirtl (C-660/16 a C-661/16, EU:C:2018:372, bod 48).

38 – Rozsudek ze dne 31. května 2018, Kollroß a Wirtl (C-660/16 a C-661/16, EU:C:2018:372, bod 48), který ve výsledku rovněž odmítá takové zpětné účinky pozdějšího podvodu.

67. Existence spáchaného nebo zamýšleného podvodu a tím možnost vytknout vlastní jednání v okamžiku dodání (v tomto případě přemístění) v tomto ohledu představuje rozhodující prvek pro to, aby dané osobě (a všem „spolupachatelům“, tj. všem osobám, které o tom věděly nebo musely vědět³⁹) bylo odepřeno osvobození od daně nebo odpočet DPH.

3) Dostatečná náprava škody v Bulharsku

68. V neposlední řadě bylo zkrácení DPH, ke kterému později došlo v Bulharsku, již kompenzováno vyměřením odpovídající DPH a může být sankcionováno bulharským trestním právem.

69. Zpětně působící „nakažení“ přemístění zboží, které bylo v Rakousku osvobozeno od daně, není – ve shodě s názorem Komise – k odstranění škody vzniklé v Bulharsku ani vhodné, ani nezbytné (a tudíž ani přiměřené). Jak Soudní dvůr již uvedl na jiném místě, takové příjmy totiž v souladu se zásadou daňové teritoriality náležejí členskému státu, ve kterém došlo ke konečné spotřebě⁴⁰. V tomto případě tímto státem bylo – jak také právem zdůraznila Komise – Bulharsko, a nikoli Rakousko.

70. Dokonce i při posouzení daňového osvobození předmětného přemístění zboží uvnitř Společenství v konkrétní rovině by se tudíž jednalo o plnění osvobozené od daně, takže i dovoz provedený společností Vetsch podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je osvobozený a osvobozený zůstává i přes pozdější podvod ze strany B a K.

VI. Závěry

71. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na obě otázky uvedené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložené Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko) společně odpověděl takto:

„Článek 143 odst. 1 písm. d) ve spojení s článkem 138 směrnice 2006/112/ES musí být vykládán tak, že se odkaz na osvobození od daně podle článku 138 vztahuje pouze na existenci tohoto osvobození v abstraktní rovině. Odepření osvobození dovozu od daně deklarantovi DPH při dovozu tedy nepřipadá v úvahu, pokud o tom, že se tímto přemístěním zboží uvnitř Společenství účastní na plnění, které je součástí úniku na DPH, věděl nebo musel vědět jen příjemce plnění.“

39 – Rozsudky ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94), ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

40 – Rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 37).