Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. kv?tna 2019(*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Da? z p?idané hodnoty (DPH) – Fiktivní pln?ní – Nemožnost odpo?tu dan? – Povinnost vystavitele faktury uhradit DPH, která je v ní uvedena – Pokuta, jejíž výše odpovídá ?ástce neoprávn?n? ode?tené DPH – Slu?itelnost se zásadou neutrality DPH a zásadou proporcionality“

Ve v?ci C?712/17,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Commissione tributaria regionale di Roma (regionální da?ový soud v Lombardii, Itálie) ze dne 9. ?íjna 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 20. prosince 2017, v ?ízení

EN.SA. Srl

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

SOUDNÍ DV?R (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), p?edseda senátu, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocn?nkyní, ve spolupráci s M. Capolupem a G. De Bellisem, avvocati dello Stato,

– za Evropskou komisi N. Gossement a F. Tomat, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 17. ledna 2019,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi spole?ností EN.SA. Srl a Agenzia delle

Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (orgán da?ové správy – regionální ?editelství pro Lombardii, Itálie) (dále jen „orgán da?ové správy“) ve v?ci dodate?ného vym??ení dan? této spole?nosti, které p?edstavuje zvýšení dlužné dan? z p?idané hodnoty (DPH) spolu s úroky a sankcemi.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 63 sm?rnice o DPH stanoví:

„Zdanitelné pln?ní je uskute?n?no a da?ová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

4 ?lánek 167 této sm?rnice stanoví:

„Nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itatelné dan?.“

5 ?lánek 168 uvedené sm?rnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely zdan?ných pln?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve ?lenském stát?, v n?mž tato pln?ní uskute??uje, odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto ?ástky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto ?lenském stát? za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

6 ?lánek 203 téže sm?rnice stanoví:

„Da? z p?idané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto da? na faktu?e.“

7 ?lánek 273 sm?rnice o DPH stanoví:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nem?že být využita k ukládání dodate?ných faktura?ních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Italské právo

8 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (na?ízení prezidenta republiky ?. 633 o zavedení a úprav? dan? z p?idané hodnoty) ze dne 26. ?íjna 1972, ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „DPR ?. 633/1972“), stanoví v ?l. 17 odst. 1:

„K dani jsou povinné osoby uskute??ující p?evody zboží a poskytující služby podléhající dani; tuto da? musí odvést do státního rozpo?tu souhrnn? za všechna uskute?n?ná pln?ní po odpo?tu upraveném v ?lánku 19, a to zp?sobem a za podmínek stanovených v hlav? II.“

9 ?lánek 19 odst. 1 DPR ?. 633/1972 zní:

„Za ú?elem ur?ení dlužné dan? podle ?l. 17 odst. 1 nebo p?eplatku na dani podle ?l. 30 odst. 2 lze od dan? týkající se uskute?n?ných pln?ní ode?íst da?, kterou osoba povinná k dani zaplatila nebo má zaplatit, ?i da?, která na ni byla p?enesena v rámci vyrovnání ve vztahu k dovezenému zboží a službám nebo zboží a službám, které osoba povinná k dani nabyla v rámci své podnikatelské, um?lecké nebo odborné ?innosti. Nárok na odpo?et dan? z koupeného nebo dovezeného zboží a služeb vzniká v okamžiku vzniku da?ové povinnosti a m?že být uplatn?n nejpozd?ji v da?ovém p?iznání podaném za druhý rok následující po roce, v n?mž nárok na odpo?et vznikl, a za podmínek existujících v dob?, kdy vznikl samotný nárok.“

10 ?lánek 21 DPR ?. 633/1972 zní:

„Je-li vystavena faktura za neexistující pln?ní nebo je-li ?ástka na faktu?e a da? za pln?ní vyšší než skute?ná ?ástka, musí být da? odvedena z celé ?ástky uvedené na faktu?e.“

11 ?lánek 6 odst. 6 Decreto legislativo n. 471 (legislativní na?ízení ?. 471) ze dne 18. prosince 1997, ve zn?ní použitelném v dob? rozhodné z hlediska skutkového stavu v?ci v p?vodním ?ízení, stanovil:

„Tomu, kdo protiprávn? odpo?ítá da?, která byla nebo má být zaplacena nebo která na n?j byla p?enesena, bude uložena správní sankce ve výši ?ástky provedeného odpo?tu.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

12 EN.SA. je italskou spole?ností, která vyrábí a distribuuje elekt?inu. Orgán da?ové správy provedl opravu da?ových p?iznání spole?nosti EN.SA. za da?ové roky 2009 a 2010. Tento orgán zamítl na základ? ?lánku 19 DPR ?. 633/1972 odpo?et DPH z nákup? elektrické energie, které považoval z d?vodu absence skute?ného p?edání energie za fiktivní a uložil spole?nosti EN.SA. na základ? ?l. 6 odst. 6 legislativního na?ízení uvedeného v bod? 11 tohoto rozsudku pokutu ve výši neoprávn?n? odpo?tené DPH.

13 Orgán da?ové správy naopak nekonstatoval, že EN.SA. porušila povinnost odvést dlužnou DPH za každé ze svých pln?ní spo?ívajících v prodeji elekt?iny.

14 Tato jednotlivá pln?ní tvo?í podle názoru tohoto orgánu sou?ást koloto?ového mechanismu prodeje stejného množství energie za stejnou cenu mezi spole?nostmi stejné skupiny. Uvedený orgán má za to, že tato pln?ní byla uskute?n?na pouze proto, aby skupina Green Network mohla vykázat vyšší ?ástky v ú?etnictví za ú?elem získání bankovních úv?r?.

15 Orgán da?ové správy vydal v??i spole?nosti EN.SA dva opravné da?ové vým?ry, z nichž každý odpovídal zvýšení dlužné DPH spolu s úroky a pokutou, a to ve výši 47 618 491 eur za rok 2009 a 22 001 078 eur za rok 2010.

16 EN.SA. podala proti t?mto vým?r?m žaloby u Commissione tributaria provinciale di Milano (da?ový soud provincie Miláno, Itálie), který je zamítl. Tato spole?nost pak proti rozsudku uvedeného soudu podala odvolání u Commissione tributaria regionale di Lombardia (regionální da?ový soud v Lombardii, Itálie).

17 P?edkládající soud poukazuje na skute?nost, že pln?ní spo?ívající ve fiktivním prodeji elekt?iny dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení nep?inesla jejich ú?astník?m v d?sledku kruhovitosti t?chto pln?ní a neexistující ztráty p?íjm? pro státní rozpo?et žádné da?ové výhody. Uvedený soud se táže, zda je u fiktivních pln?ní v projednávaném p?ípad? v souladu s unijními právními

zásadami, aby byla hospodá?skému subjektu uložena povinnost nést DPH. Vzhledem k tomu, že nedošlo k da?ovému úniku, má p?edkládající soud za to, že musí p?evážit zásada da?ové neutrality a že odep?ení odpo?tu ?ádn? odvedené DPH a uložení dodate?né pokuty ve výši neoprávn?n? ode?tené DPH nejsou p?im??ené porušení práva, které spo?ívalo ve vystavování faktur za fiktivní pln?ní.

18 Za t?chto podmínek se Commissione tributaria regionale di Lombardia (regionální da?ový soud v Lombardii, Itálie) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je vnitrostátní právní úprava vyplývající z uplatn?ní ?lánku 19 (Odpo?et) a ?l. 21 odst. 7 (Fakturování pln?ní) [DPR ?. 633/1972] a ?l. 6 odst. 6 decreto legislativo n. 471 (legislativní na?ízení ?. 471) ze dne 18. prosince 1997 (Porušení povinností v souvislosti s ú?etními záznamy, evidencí a identifikací pln?ní) v souladu s unijními zásadami v oblasti [DPH] vytý?enými judikaturou [Soudního dvora] v p?ípad? pln?ní považovaných za fiktivní, která nezp?sobila škodu státnímu rozpo?tu ani nep?inesla da?ové zvýhodn?ní osob? povinné k dani, pokud sou?asné uplatn?ní t?chto vnitrostátních p?edpis? vede:

a) ke kaskádové neodpo?itatelnosti dan? z nákup? zaplacené nabyvatelem, a to u každého sporného pln?ní, které se týká téhož da?ového subjektu a téhož da?ového základu;

b) k uložení dan? z odpovídajících paralelních pln?ní (prodej?), jež jsou rovn?ž považována za fiktivní, kterou musí uhradit poskytovatel (a je vylou?eno vrácení ?ástek zaplacených bez právního d?vodu;

c) k uložení pokuty ve výši odpovídající ?ástce dan?, která je považována za neodpo?itatelnou.“

K p?edb?žné otázce

19 P?estože p?edkládající soud omezil své otázky z formálního hlediska na výklad „unijních právních zásad v oblasti DPH vyty?ených judikaturou Soudního dvora“, p?i?emž zmínil zejména zásady proporcionality a neutrality, nebrání tato okolnost Soudnímu dvoru, aby p?edkládajícímu soudu poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být užite?né pro rozhodnutí ve v?ci, která mu byla p?edložena, bez ohledu na to, zda je tento soud ve svých otázkách zmínil. V tomto ohledu je na Soudním dvoru, aby ze všech poznatk? p?edložených p?edkládajícím soudem, zejména z od?vodn?ní p?edkládacího rozhodnutí, vyt?žil ty prvky unijního práva, které je s p?ihlédnutím k p?edm?tu sporu v p?vodním ?ízení t?eba vyložit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. ?íjna 2018, L.E.G.O., C?242/17, EU:C:2018:804, bod 43; ze dne 7. února 2019, Escribano Vindel, C?49/18, EU:C:2019:106, bod 32, a ze dne 12. února 2019, TC, C?492/18 PPU, EU:C:2019:108, bod 37).

K prvním dv?ma ?ástem otázky

20 Podstatou prvních dvou ?ástí otázky p?edkládajícího soudu je, zda v takové situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, v níž fiktivní prodeje elekt?iny uskute?n?né koloto?ovým zp?sobem mezi stejnými hospodá?skými subjekty a za stejné ?ástky nezp?sobily ztráty da?ových p?íjm?, musí být sm?rnice o DPH vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, která vylu?uje odpo?et DPH zaplacené za fiktivní pln?ní a zárove? ukládá osobám, které uvedou DPH na faktu?e, odvést tuto da? v?etn? dan? za fiktivní pln?ní.

21 Úvodem je nutno poznamenat, že ob? výše uvedená pravidla vnitrostátního práva odrážejí p?íslušná ustanovení sm?rnice o DPH.

22 Zaprvé neodpo?itatelnost DPH za fiktivní pln?ní vyplývá z ?lánku 168 této sm?rnice.

23 Z tohoto ?lánku totiž vyplývá, že osoba povinná k dani m?že odpo?íst DPH za zboží a služby, které používá pro ú?ely svých zdan?ných pln?ní. Jinými slovy nárok na odpo?et DPH, která zatížila po?ízení zboží nebo služeb na vstupu, p?edpokládá, že náklady vynaložené na takové po?ízení jsou sou?ástí složek spoluur?ujících cenu pln?ní zdanitelných na výstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. zá?í 2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, bod 36).

24 V p?ípad?, že je však nabytí zboží nebo služby fiktivní, nem?že mít žádný vztah k pln?ním osoby povinné k dani, která podléhají dani na výstupu. Pokud tedy nedošlo ke skute?nému dodání zboží nebo poskytnutí služby, nemohl vzniknout žádný nárok na odpo?et (rozsudek ze dne 27. ?ervna 2018, SGI a Valériane, C?459/17 a C?460/17, EU:C:2018:501, bod 36).

25 Mechanismu DPH je tedy vlastní, že fiktivní pln?ní nem?že založit nárok na odpo?et této dan?.

26 Zadruhé je v ?lánku 203 sm?rnice o DPH výslovn? obsažena povinnost každé osoby, která uvede DPH na faktu?e, tuto da? odvést. V tomto ohledu Soudní dv?r up?esnil, že DPH uvedenou na faktu?e dluží vystavitel této faktury, a to i v p?ípad?, že nebylo uskute?n?no žádné zdanitelné pln?ní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, bod 38).

27 Ob? výše uvedená pravidla se v zásad? nepoužijí na stejný hospodá?ský subjekt. Dlužníkem DPH uvedené na faktu?e je její vystavitel, kdežto neodpo?itatelnost DPH zaplacené za fiktivní pln?ní lze uplatnit v??i adresátovi této faktury.

28 Ve zvláštní situaci dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení se však požadavky stanovené v ?láncích 168 a 203 sm?rnice o DPH vztahují spole?n? na tentýž hospodá?ský subjekt. Stejná množství elekt?iny byla totiž koloto?ov? mezi spole?nostmi stejné skupiny znovu za stejnou cenu fiktivn? prodána, a to tak, že ji tyto spole?nosti prodaly a za stejnou cenu znovu nakoupily. Každý subjekt byl tedy vystavitelem faktury uvád?jící ?ástku DPH a zárove? adresátem jiné faktury související s nabytím stejného množství elekt?iny za stejnou cenu a uvád?jící stejnou ?ástku DPH. EN.SA. byla tedy jakožto vystavitelka faktury a na základ? pravidla uvedeného v ?lánku 203 sm?rnice o DPH povinna odvést do státního rozpo?tu ?ástku DPH, která v ní byla uvedena. Naopak vzhledem k fiktivní povaze dot?ených pln?ní nebylo této spole?nosti v souladu s požadavkem plynoucím z ?lánku 168 této sm?rnice umožn?no odpo?ítat da? ve stejné výši obsaženou na faktu?e, jejímž byla adresátem z titulu zp?tného nákupu elekt?iny.

29 Z t?chto d?vod? se p?edkládající soud táže, zda spole?né uplatn?ní t?chto požadavk?, které vyplývá z vnitrostátního práva a bylo p?evzato ze sm?rnice o DPH, na hospodá?ský subjekt, který se nachází v takové situaci, jako je situace spole?nosti EN.SA., porušuje zásadu neutrality DPH.

30 Je pravda, že cílem mechanismu odpo?tu DPH, který je upraven v ?láncích 167 a násl. sm?rnice o DPH, je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických ?inností, pokud podléhají DPH. Spole?ný systém DPH tak zajiš?uje dokonalou neutralitu da?ové zát?že všech ekonomických ?inností za podmínky, že tyto ?innosti samy v zásad? podléhají DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. ?íjna 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, bod 27, a ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings, C?277/09, EU:C:2010:810, bod 38).

31 Cílem uznaným a podporovaným sm?rnicí DPH je nicmén? rovn?ž boj proti da?ovým

únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem a p?ípadným zneužitím (rozsudek ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, bod 46). V zásad? p?itom není zcela vylou?eno nebezpe?í ztráty da?ových p?íjm?, dokud p?íjemce faktury, na které je bezd?vodn? uvedena DPH, m?že tuto fakturu stále použít pro uplatn?ní odpo?tu této dan? (rozsudek ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, bod 31).

32 V tomto ohledu je cílem povinnosti stanovené v ?lánku 203 této sm?rnice vylou?it nebezpe?í ztráty da?ových p?íjm?, které m?že vzniknout z nároku na odpo?et dan? (rozsudek ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, bod 32).

33 Na základ? zásady proporcionality však nem?že uvedená povinnost p?ekro?it meze toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle a zejména mít za následek nadm?rné narušení zásady neutrality DPH. Za takové situace, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, v níž fiktivní povaha pln?ní brání odpo?itatelnosti dan?, je dodržení zásady da?ové neutrality zajišt?no možností – kterou mají upravit ?lenské státy – opravit jakoukoliv bezd?vodn? naú?tovanou da?, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud tento vystavitel v?as zcela odstranil nebezpe?í ztráty da?ových p?íjm? (rozsudek ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, bod 43).

34 V projednávaném p?ípad? plyne z vysv?tlení poskytnutých p?edkládajícím soudem Soudnímu dvoru, že EN.SA. v?dom? vystavila faktury, které neodpovídají žádnému skute?nému pln?ní. Za t?chto okolností se tato spole?nost nem?že dovolávat dobré víry. Na druhé stran?, jak dále uvedl p?edkládající soud, fiktivní prodeje elekt?iny mezi dot?enými spole?nostmi nevedly k žádné ztrát? rozpo?tových p?íjm?. Jak uvedla generální advokátka v bod? 47 svého stanoviska, vyplývá to ze skute?nosti, že zú?astn?né spole?nosti ?ádn? odvedly DPH za své prodeje elekt?iny a že vzhledem k tomu, že následn? znovu nakoupily stejná množství elekt?iny za stejnou cenu, ode?etly ?ástku DPH, která je totožná s ?ástkou, kterou odvedly.

35 Za takových okolností vyplývá z bodu 33 tohoto rozsudku, že sm?rnice o DPH vykládaná ve sv?tle zásad neutrality a proporcionality ukládá ?lenským stát?m, aby umožnily vystaviteli faktury za fiktivní pln?ní požadovat vrácení dan? obsažené na této faktu?e, kterou m?l povinnost odvést, pokud v?as zcela zamezil riziku ztráty da?ových p?íjm?.

36 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je t?eba na první dv? ?ásti položené otázky odpov?d?t tak, že v takové situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, v níž fiktivní prodeje elekt?iny uskute?n?né koloto?ovým zp?sobem mezi stejnými hospodá?skými subjekty a za stejné ?ástky nezp?sobily ztráty da?ových p?íjm?, musí být sm?rnice o DPH ve sv?tle zásad neutrality a proporcionality vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která vylu?uje odpo?et DPH zaplacené za fiktivní pln?ní a zárove? ukládá osobám, které uvedou DPH na faktu?e, odvést tuto da? v?etn? dan? za fiktivní pln?ní, za podmínky, že vnitrostátní právo umož?uje opravit da?ový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré ví?e, v?as zcela zamezil riziku ztráty da?ových p?íjm?, což musí ov??it p?edkládající soud.

Ke t?etí ?ásti otázky

37 Podstatou t?etí ?ásti otázky p?edkládajícího soudu je, zda zásada proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že v takové situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, brání pravidlu vnitrostátního práva, na jehož základ? je protiprávní odpo?et DPH sankcionován pokutou ve výši provedeného odpo?tu.

38 Podle ?lánku 273 sm?rnice DPH mají ?lenské státy možnost p?ijmout opat?ení s cílem zajistit správný výb?r DPH a p?edcházet da?ovým únik?m. Zejména neexistují-li v této souvislosti

ustanovení unijního práva, mají ?lenské státy pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné v p?ípad? nedodržení podmínek stanovených unijními právními p?edpisy k výkonu práva na odpo?et DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. zá?í 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, bod 41, a ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, bod 59, jakož i citovaná judikatura).

39 ?lenské státy však musí p?i výkonu své pravomoci dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, zejména zásady proporcionality a neutrality DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, bod 59 a citovaná judikatura). Takové sankce tedy nesm?jí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíl? uvedených v ?lánku 273 sm?rnice o DPH, ani zpochybnit neutralitu této dan? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. ?ervence 2015, Salomie a Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, bod 62).

40 Zaprvé je t?eba k posouzení, zda je sankce v souladu se zásadou proporcionality, zohlednit zejména povahu a závažnost protiprávního jednání, za které má být tato sankce uložena, jakož i pravidla pro ur?ení výše této sankce (rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, bod 60 a citovaná judikatura).

41 V této souvislosti je t?eba uvést, že v projednávaném p?ípad? vnitrostátní právo stanoví za ú?elem zajišt?ní správného výb?ru DPH a zamezení da?ovým únik?m uložení pokuty, jejíž ?ástka není vypo?tena v závislosti na výši da?ového dluhu osoby povinné k dani, ale odpovídá ?ástce dan?, kterou tato osoba neoprávn?n? ode?etla. Jelikož se totiž da?ový dluh osoby povinné k DPH rovná rozdílu mezi daní dlužnou za zboží a služby poskytnuté na výstupu a odpo?itatelnou daní za zboží a služby nabyté na vstupu, neodpovídá ?ástka neoprávn?n? odpo?tené dan? nezbytn? tomuto dluhu.

42 Tak je tomu p?edevším ve sporu v p?vodním ?ízení. Jak uvedla generální advokátka v bod? 63 svého stanoviska, EN.SA. fiktivn? nakoupila a prodala stejná množství elekt?iny za stejnou cenu, takže za tato pln?ní nevznikl žádný dluh na DPH. Pokuta odpovídající 100 % ?ástky bezd?vodn? odpo?tené dan? na vstupu, která byla uložena bez zohledn?ní skute?nosti, že stejná ?ástka byla pravideln? odvád?na na výstupu a že tedy státnímu rozpo?tu nevznikla žádná ztráta da?ových p?íjm?, p?edstavuje za této situace sankci nep?im??enou cíli, který sleduje.

43 Zadruhé v takové situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, brání použití takové sankce, jako je sankce upravená vnitrostátním právem, rovn?ž zásada neutrality DPH. V takové situaci, jak bylo uvedeno v bod? 33 tohoto rozsudku, je totiž dodržení zásady neutrality DPH zajišt?no možností, kterou mají upravit ?lenské státy, a která spo?ívá v oprav? jakékoliv bezd?vodn? naú?tované dan?, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud v?as zcela odstranil riziko ztráty da?ových p?íjm?.

44 Jak p?itom uvedla generální advokátka v bod? 57 svého stanoviska, uložení pokuty ve výši 100 % ?ástky bezd?vodn? odpo?tené dan? ma?í možnost opravit da?ový dluh, který vznikl na základ? ?lánku 203 sm?rnice o DPH. A?koli m?že být tento dluh opraven z d?vodu neexistence rizika ztráty da?ových p?íjm?, ?ástka ve výši bezd?vodn? odpo?tené dan? z?stává dlužná z titulu této pokuty.

45 Na t?etí ?ást položené otázky je tedy t?eba odpov?d?t tak, že zásady proporcionality a neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že v takové situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, brání pravidlu vnitrostátního práva, na jehož základ? je protiprávní odpo?et DPH sankcionován pokutou ve výši provedeného odpo?tu.

K náklad?m ?ízení

46 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

1) **V takové situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, v níž fiktivní prodeje elekt?iny uskute?n?né koloto?ovým zp?sobem mezi stejnými hospodá?skými subjekty a za stejné ?ástky nezp?sobily ztráty da?ových p?íjm?, musí být sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty vykládána ve sv?tle zásad neutrality a proporcionality v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která vylu?uje odpo?et dan? z p?idané hodnoty (DPH) zaplacené za fiktivní pln?ní a zárove? ukládá osobám, které uvedou DPH na faktu?e, odvést tuto da? v?etn? dan? za fiktivní pln?ní, za podmínky, že vnitrostátní právo umož?uje opravit da?ový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré ví?e, v?as zcela zamezil riziku ztráty da?ových p?íjm?, což musí ov??it p?edkládající soud.**

2) **Zásady proporcionality a neutrality dan? z p?idané hodnoty (DPH) musí být vykládány v tom smyslu, že v takové situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, brání pravidlu vnitrostátního práva, na jehož základ? je protiprávní odpo?et DPH sankcionován pokutou ve výši provedeného odpo?tu.**

Podpisy

*Jednací jazyk: italština