



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

1. prosince 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 168 – Nárok na odpočet DPH – Zásady daňové neutrality, efektivit a proporcionalit – Daňový únik – Důkaz – Povinnost řádné péče osoby povinné k dani – Zohlednění porušení povinností vyplývajících z vnitrostátních předpisů a unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce – Pověření udělené osobou povinnou k dani třetí osobě k uskutečňování zdanitelných plnění – Listina základních práv Evropské unie – Článek 47 – Právo na spravedlivý proces“

Ve věci C-512/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) ze dne 31. května 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 17. srpna 2021, v řízení

Aquila Part Prod Com SA

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení D. Gratsias, předseda senátu, M. Ilešič a I. Jarukaitis (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Aquila Part Prod Com SA L. Rétim, ügyvéd,
- za maďarskou vládu Z. Fehérem a K. Szíjjártó, jako zmocněnci,
- za českou vládu O. Serdulou, M. Smolkem a J. Vláčilem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: maďarština.

– za Evropskou komisi B. Béres a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 1, článků 10 a 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve spojení se zásadami daňové neutrality, proporcionality a právní jistoty a s článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Aquila Part Prod Com SA a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko) (dále jen „odvolací ředitelství“) ohledně výše daně z přidané hodnoty (DPH) splatné touto společností za měsíce srpen až listopad 2012.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:
„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.
„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“
- 4 Článek 10 této směrnice stanoví:
„Podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána ‚samostatně‘, jak stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.“
- 5 Článek 167 uvedené směrnice stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

6 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;

[...]“

7 Článek 178 této směrnice stanoví:

„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 články 220 až 236 a články 238, 239 a 240;

[...]“

Maďarské právo

8 Ustanovení § 1 odst. 7 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, daňový řád) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14. listopadu 2003, s. 9990, dále jen „daňový řád“) stanoví:

„Smlouvy, transakce a ostatní obdobné akty musí být kvalifikovány podle svého skutečného obsahu. Smlouva nebo jakýkoli jiný právní akt, které jsou neplatné, jsou relevantní pro daňové účely, pokud lze prokázat jejich hospodářský výsledek.“

9 Ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu zní:

„Práva v rámci právních vztahů týkajících se daní musí být vykonávána v souladu se svým účelem. Za výkon práv v souladu s jejich účelem nelze při uplatňování daňových zákonů považovat uzavírání smluv nebo uskutečňování jiných plnění, jejichž cílem je obcházení ustanovení daňových zákonů.“

10 Podle § 97 odst. 4 a 6 uvedeného řádu platí:

„4. V průběhu kontroly má správce daně povinnost zjistit a prokázat rozhodné skutečnosti, pokud podle zákona nenese důkazní břemeno osoba povinná k dani.

[...]

6. Při zjišťování rozhodných skutečností má správce daně povinnost dohledávat i skutečnosti svědčící ve prospěch osoby povinné k dani. Skutečnosti nebo okolnosti, které se nepodařilo prokázat, nemohou být – s výjimkou řízení o doměření daně za použití pomůcek – posouzeny v neprospěch osoby povinné k dani.“

- 11 Ustanovení § 26 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty) (*Magyar Közlöny* 2007/155, 16. listopadu 2007, s. 10893, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Pokud odeslání nebo přepravu zajišťuje dodavatel, pořizovatel nebo třetí osoba, která jedná na účet jednoho z nich, místem dodání zboží je místo, kde se zboží nachází v okamžiku odeslání nebo zahájení přepravy s uvedením pořizovatele coby příjemce.“

- 12 Ustanovení § 27 odst. 1 zákona o DPH zní:

„Je-li zboží prodáno několikrát po sobě takovým způsobem, že je odesláno nebo přepraveno přímo od prvotního dodavatele ke konečnému pořizovateli označenému jako příjemce, ustanovení § 26 se použije pouze na jedno dodání zboží.“

- 13 Ustanovení § 119 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Nestanoví-li tento zákon jinak, nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku stanovení dlužné daně odpovídající dani na vstupu (§ 120).“

- 14 Ustanovení § 120 zákona o DPH stanoví:

„Pokud osoba povinná k dani, která jedná jako taková, používá či jiným způsobem využívá zboží nebo služby pro účely zdaněných dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

- a) daň, kterou jí naúčtovala jiná osoba povinná k dani – včetně osob nebo subjektů podléhajících zjednodušené dani z příjmu právnických osob – při pořízení zboží nebo využití služeb.

[...]“

- 15 Ustanovení § 127 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Věcnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet je, aby osoba povinná k dani měla osobně v držení:

- a) v případě uvedeném v § 120 písm. a) fakturu vystavenou na její jméno a prokazující uskutečnění plnění;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 16 Aquila Part Prod Com je právní nástupkyní společnosti Agrirom SRL, rumunské společnosti, zaregistrované od 2. června 2010 v Maďarsku pro účely DPH. Hlavní činností společnosti Aquila Part Prod Com je činnost zprostředkovatele pro velkoobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky. Dne 1. dubna 2011 tato společnost uzavřela s jinou společností příkazní smlouvu, kterou tuto společnost pověřila výkonem činnosti spočívající v nákupu a prodeji zboží jménem příkazce.

- 17 V průběhu let 2012 až 2017 provedl správce daně kontrolu týkající se DPH za měsíce srpen až listopad 2012, při níž proběhla řada šetření. Na základě této kontroly přijal správce daně čtyři rozhodnutí, kterými dodatečně vyměřil DPH ve výši 86 815 000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 206 000 eur) za srpen 2012, ve výši 66 012 000 HUF (přibližně 157 000 eur) za září 2012, ve výši 109 400 000 HUF (přibližně 260 000 eur) za říjen 2012 a ve výši 24 607 000 HUF (přibližně 58 500 eur) za listopad 2012, odpovídající z větší části žádosti o vrácení DPH, která byla posouzena jako nepodložená, a z menší části nedostatečnému zdanění. Kromě toho byla uložena daňová pokuta a úroky z prodlení.
- 18 Správce daně v těchto rozhodnutích konstatoval, že během posuzovaných období se osoba povinná k dani účastnila kolotočového podvodu. Toto konstatování je založeno zejména na porušení ustanovení vnitrostátního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce a ustanovení nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 ze dne 28. ledna 2002, kterým se stanoví obecné zásady a požadavky potravinového práva, zřizuje se Evropský úřad pro bezpečnost potravin a stanoví postupy týkající se bezpečnosti potravin (Úř. věst. 2002, L 31, s. 1; Zvl. vyd. 15/06, s. 463), které prokazuje, že sledovaným cílem bylo přesměrování dotyčného zboží ze Slovenska do Maďarska. Uvedené konstatování je založeno rovněž na finančních transakcích různých společností zapojených do dodavatelského řetězce, na nízké obchodní marži uplatňované každou ze společností a na nelogickém obchodním jednání některých z nich, což prokazuje, že se jednalo o fakturační řetězec, jehož cílem bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu a vědomě se vyhnout zdanění.
- 19 V uvedených rozhodnutích uvedl správce daně řadu skutečností, které podle něj dokládají aktivní účast osoby povinné k dani na daňovém úniku, mezi nimi to, že smlouvy byly uzavírány za její účasti, existenci neobvyklého ujednání v přepravních smlouvách, skutečnost, že slovenský zákazník prodal znovu do Maďarska zboží, které téhož dne v Maďarsku nabyt, a existenci vazeb mezi osobami zapojenými do fakturačního řetězce. Uvedl rovněž skutečnosti, které prokazují, že osoba povinná k dani neprokázala dostatečnou péči, mezi nimi skutečnost, že jednatel společnosti, se kterou osoba povinná k dani uzavřela příkazní smlouvu, se již dříve podílel na úniku na DPH, skutečnost, že se tato společnost podílela na podvodném fakturačním řetězci, jakož i další skutečnosti, které prokazují účast tohoto jednatele na podvodu.
- 20 Poté, co byla tato čtyři rozhodnutí správce daně potvrzena rozhodnutím odvolacího ředitelství ze dne 8. prosince 2017, podala společnost Aquila Part Prod Com k Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) žalobu, na jejíž podporu uvádí, že daňové řízení bylo vedeno předpojatě, a dovolává se v zásadě neexistence důkazů toho, že mohla vědět o daňovém úniku spáchaném v rámci předcházejících plnění. Tvrdí, že prokázala řádnou péči, aby se vyhnula účasti na podvodu, když zavedla interní pravidla v oblasti nákupů, která vyžadují, aby dodavatelé byli před uzavřením smlouvy ověřeni, a jež zakazují jakékoliv platby v hotovosti. V této souvislosti Aquila Part Prod Com vytýká správci daně zejména to, že nezohlednil příkazní smlouvu, kterou uzavřela s jinou společností, a vědomost, již měl zákonný zástupce této společnosti o skutečnostech zakládajících daňový únik, postavil na roveň vědomosti samotné společnosti Aquila Part Prod Com o těchto skutečnostech.
- 21 Odvolací ředitelství tyto argumenty před předkládajícím soudem zpochybňuje, přičemž zejména tvrdí, že porušení pravidel v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce může představovat jednu z řady skutečností nasvědčujících tomu, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí úniku na DPH.

- 22 Předkládající soud pokládá za nezbytné, aby Soudní dvůr poskytl vodítka k otázce, zda okolnosti, kterých se dovolává odvolací ředitelství, lze považovat za objektivní okolnosti, ve smyslu rozsudku ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani spáchala podvod, a zda s ohledem na povahu dodavatelského řetězce zjištěného ve věci v původním řízení je povinnost řádné péče vyžadovaná daňovou správou ve věci v původním řízení v souladu s pravidly dokazování, jak je vykládá Soudní dvůr, s ustanoveními směrnice 2006/112 a se zásadami, kterými se řídí uplatnění nároku na odpočet DPH.
- 23 Konkrétně si předkládající soud zaprvé klade otázku, zda správce daně mohl považovat vědomost o skutečnostech zakládajících daňový únik, kterou měla fyzická osoba, zákonný zástupce společnosti, s níž osoba povinná k dani uzavřela příkazní smlouvu za účelem výkonu své činnosti, za vědomost, kterou měla o těchto skutečnostech osoba povinná k dani, aniž posoudil obsah příkazní smlouvy. Zadruhé si s ohledem na skutkové okolnosti věci v původním řízení klade otázku ohledně řádné péče, kterou lze vyžadovat od osoby povinné k dani, aby se vyhnula účasti na daňovém úniku, a, v rámci kolotočového podvodu, ohledně okolností, které mohou být použity k prokázání toho, že osoba povinná k dani mohla o tomto úniku vědět. Zatřetí si klade otázku, zda se správce daně může při odepření nároku na odpočet DPH opírat o porušení jiných pravidel, než jsou pravidla daňového práva, jako jsou pravidla týkající se bezpečnosti potravinového řetězce.
- 24 Za těchto podmínek se Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je praxe správce daně, která spočívá v tom, že z vědomého jednání fyzické osoby, která má právní vztah s právnickou osobou jednající jakožto příkazník, která je nezávislá na osobě povinné k dani jednající jakožto příkazce a která je nadána vlastní právní subjektivitou, přičemž tato fyzická osoba nemá žádné právní vazby s osobou povinnou k dani, správce daně automaticky a bez jakéhokoli ověření vyvodí závěr ve smyslu vědomého jednání osoby povinné k dani, přičemž nebere v potaz ujednání obsažená ve smlouvě uzavřené mezi příkazcem a příkazníkem ani zahraniční právo, jímž se upravuje příkazní právní vztah, slučitelná s unijním právem, konkrétně s čl. 9 odst. 1 a s článkem 10 směrnice [2006/112], jakož i se zásadou daňové neutrality?
- 2) Musí být článek 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že pokud správce daně zjistí existenci kruhového fakturačního řetězce, postačuje tato skutečnost, jakožto objektivní okolnost, sama o sobě k prokázání daňového úniku, nebo musí v takovém případě správce daně rovněž uvést, který člen nebo kteří členové řetězce se dopustili daňového úniku a jaký byl jejich *modus operandi*?
- 3) Musí být výše uvedené články směrnice [2006/112] ve světle požadavků proporcionality a odůvodněnosti vykládány v tom smyslu, že ani v případě, že správce daně dospěl na základě konkrétních okolností daného případu k závěru, že měla osoba povinná k dani postupovat obezřetněji, nelze na této osobě povinné k dani vyžadovat, aby ověřila okolnosti, jež byl správce daně schopen odhalit až na základě přibližně pět let trvající kontroly, která si žádala mnohá vedlejší ověření s využitím nástrojů práva veřejného, takže ochrana obchodního tajemství osob povinných k dani nebyla překážkou tohoto ověření? Pokud by byla vyžadována větší obezřetnost, stačí k prokázání řádné péče to, že osoba povinná k dani rozšířila v souvislosti s možnými obchodními partnery kontrolu, kterou provádí, rovněž na okolnosti překračující rámec okolností vymezený v rozsudku [ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373)], takže má vnitřní pravidla pro

dodávky za účelem prověření těchto obchodních partnerů, nepřijímá platby v hotovosti, zahrnuje do uzavíraných smluv ujednání o možných rizicích a ověřuje během transakce i další okolnosti?

- 4) Musí být výše uvedené články směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že zjistí-li správce daně, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku, je v tomto ohledu postačující, že důkazy, jež správce daně odhalil, svědčí o tom, že pokud by osoba povinná k dani postupovala s řádnou péčí, mohla si uvědomit, že se podílí na daňovém úniku, nikoli však již o tom, že si byla vědoma své účasti na daňovém úniku vzhledem k tomu, že se na něm aktivně podílela? Pokud se prokáže aktivní podíl na daňovém úniku, tj. vědomá účast, je správce daně povinen prokázat podvodné jednání osoby povinné k dani, jež má podobu jednání ve shodě s členy, kteří jsou v řetězci před ní, nebo postačuje, bude-li vycházet z objektivních důkazů, že členové řetězce se znají?
- 5) Je praxe správce daně, která spočívá v tom, že správce daně odůvodní své rozhodnutí domnělým porušením právních předpisů v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce, jež nemají žádný dopad na to, zda osoba povinná k dani plní své daňové povinnosti, ani na oběh jejích faktur, jež nejsou v žádné podobě obsaženy v daňových právních předpisech ve vztahu k osobě povinné k dani a jež nemají žádný vliv na skutečnou existenci transakcí kontrolovaných správcem daně ani na vědomost osoby povinné k dani posuzovanou v daňovém řízení, slučitelná s výše uvedenými články směrnice [2006/112], jakož i s právem na spravedlivý proces, které představuje obecnou zásadu zakotvenou v článku 47 [Listiny] a se zásadou právní jistoty?
- 6) V případě kladné odpovědi na předchozí předběžnou otázku:

Je praxe správce daně, která spočívá v tom, že v rámci svého rozhodnutí provádí bez účasti správního orgánu příslušného v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce určitá posouzení týkající se osoby povinné k dani, jež spadají do pravomoci zmíněného správního orgánu, přičemž z porušení právních předpisů zjištěných v souvislosti s bezpečností potravinového řetězce, která nespadá do jeho pravomoci, vyvozuje pro osobu povinnou k dani důsledky v oblasti daní, aniž je osobě povinné k dani umožněno, aby nezávisle na daňovém řízení napadla konstatování týkající se porušení právních předpisů v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce v řízení, v němž jsou dodrženy základní záruky a práva účastníků řízení, slučitelná s výše uvedenými články směrnice [2006/112], jakož i s právem na spravedlivý proces, které představuje obecnou zásadu zakotvenou v článku 47 [Listiny], a se zásadou právní jistoty?“

K předběžným otázkám

K druhé otázce

- 25 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat na prvním místě, je, zda směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby se správce daně v případě, že hodlá odeprít osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že se tato osoba podílela na kolotočovém podvodu v oblasti DPH, omezil na prokázání, že toto plnění je součástí kruhového fakturačního řetězce, bez toho, aby identifikoval všechny účastníky tohoto podvodu a jejich příslušná jednání.

- 26 Jak Soudní dvůr opakovaně připomněl, cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním. V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že právní subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, a vnitrostátní orgány a soudy tedy musí nárok na odpočet daně odepřít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 54 a 55, jakož i ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45 a citovaná judikatura).
- 27 Co se týče daňových úniků, podle ustálené judikatury platí, že nárok na odpočet daně musí být odepřen nejen v případě, kdy se úniku na DPH dopustila samotná osoba povinná k dani, ale taktéž v případě, kdy se prokáže, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 59, ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 45, jakož i ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 46).
- 28 Soudní dvůr také opakovaně upřesnil, že v situacích, kdy byly splněny věcné podmínky nároku na odpočet, lze tento nárok osobě povinné k dani odepřít pouze tehdy, pokud se na základě objektivních okolností prokáže, že věděla nebo měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb zakládajících nárok na odpočet účastnila plnění, které bylo součástí takového úniku, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 48 a citovaná judikatura).
- 29 Soudní dvůr totiž v tomto ohledu rozhodl, že s režimem nároku na odpočet upraveným ve směrnici 2006/112 není slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil dodavatel, nebo jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému touto osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem na DPH, jelikož zavedením systému odpovědnosti bez zavinění by se překračoval rámec toho, co je nezbytné k ochraně plateb do veřejného rozpočtu (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 49 a citovaná judikatura).
- 30 Podle ustálené judikatury Soudního dvora kromě toho platí, že vzhledem k tomu, že je odepření nároku na odpočet výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly existenci objektivních okolností, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku. Následně je na vnitrostátních soudech, aby ověřily, zda dotčené daňové orgány prokázaly existenci takových objektivních okolností (rozsudek dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 50 a citovaná judikatura).
- 31 Vzhledem k tomu, že unijní právo nestanoví pravidla pro způsob, jakým mají být prováděny důkazy týkající se úniků na DPH, musí tyto objektivní okolnosti prokázat správce daně v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmějí narušit účinnost unijního práva (rozsudek dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 51 a citovaná judikatura).

- 32 Z judikatury připomenuté v bodech 27 až 31 tohoto rozsudku vyplývá, že nárok na odpočet daně lze osobě povinné k dani odepřít pouze tehdy, pokud je po celkovém posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu, které je provedeno v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva, prokázáno, že se tato osoba dopustila úniku na DPH nebo věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu tohoto nároku, je součástí takového úniku. Nárok na odpočet lze odepřít pouze tehdy, pokud byly tyto skutečnosti prokázány právně dostačujícím způsobem, jinak než pouhými předpoklady (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 52 a citovaná judikatura).
- 33 Z toho je třeba vyvodit, že správce daně, který hodlá odepřít nárok na odpočet daně, musí prokázat právně dostačujícím způsobem, v souladu s pravidly dokazování stanovenými vnitrostátním právem a aniž naruší účinnost unijního práva, jak objektivní skutečnosti prokazující samotnou existenci úniku na DPH, tak objektivní skutečnosti prokazující, že osoba povinná k dani se tohoto úniku dopustila, nebo věděla či měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu tohoto nároku, je součástí uvedeného úniku.
- 34 Tento požadavek prokázání zakazuje, bez ohledu na druh zkoumaného podvodu nebo jednání, použití předpokladů nebo domněnek, které by tím, že obrátí důkazní břemeno, vedly k porušení základní zásady společného systému DPH, již představuje nárok na odpočet, a tedy k narušení účinnosti unijního práva.
- 35 I když tedy existence kruhového fakturačního řetězce představuje závažnou indicii nasvědčující existenci daňového úniku, kterou je třeba zohlednit v rámci celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu, nelze připustit, aby se správce daně za účelem prokázání existence kolotočového podvodu mohl omezit na prokázání, že dotčené plnění je součástí kruhového fakturačního řetězce.
- 36 Je na správci daně, aby přesně určil skutečnosti zakládající daňový únik a předložil důkaz o podvodném jednání, a aby prokázal, že se osoba povinná k dani na tomto daňovém úniku aktivně podílela nebo věděla či měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu tohoto nároku, je součástí uvedeného úniku. Nicméně prokázání existence daňového úniku a účasti osoby povinné k dani na tomto úniku nevyžaduje nutně identifikaci všech účastníků tohoto daňového úniku a jejich příslušných jednání. Jak bylo připomenuto v bodě 30 tohoto rozsudku, je věcí vnitrostátních soudů, aby ověřily, že prokázání ze strany daňových orgánů je právně dostačující.
- 37 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že:
- brání tomu, aby se správce daně v případě, že hodlá odepřít osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že se tato osoba podílela na kolotočovém podvodu v oblasti DPH, omezil na prokázání, že toto plnění je součástí kruhového fakturačního řetězce;
 - uvedenému správci daně přísluší, aby přesně určil skutečnosti zakládající daňový únik a prokázal podvodné jednání, a aby prokázal, že se osoba povinná k dani na tomto daňovém úniku aktivně podílela nebo věděla či měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu tohoto nároku, je součástí uvedeného úniku, což nevyžaduje nutně identifikaci všech účastníků tohoto daňového úniku a jejich příslušných jednání.

Ke čtvrté otázce

- 38 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat na druhém místě, je, zda směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby správce daně v případě, že konstatuje aktivní účast osoby povinné k dani na úniku na DPH a odepře proto nárok na odpočet, založil toto odepření na důkazech, které prokazují nikoli takovou účast, nýbrž to, že tato osoba povinná k dani mohla při vynaložení veškeré požadované péče vědět, že dotčené plnění je součástí takového daňového úniku. Kromě toho se táže, zda skutečnost, že se členové dodavatelského řetězce, jehož součástí je toto plnění, znali, představuje okolnost postačující k prokázání účasti osoby povinné k dani na daňovém úniku.
- 39 Z judikatury Soudního dvora připomenuté v bodě 27 tohoto rozsudku vyplývá, že v případě úniku na DPH musí být nárok na odpočet odepřen ve třech případech, a to zaprvé v případě, kdy je prokázáno, že se úniku na DPH dopustila samotná osoba povinná k dani, zadruhé v případě, kdy je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH, a zatřetí v případě, kdy je prokázáno, že osoba povinná k dani měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí takového úniku.
- 40 Pokud jde o druhý a třetí případ, u nichž se jedná o pasivní účast na daňovém úniku, bylo konstatováno, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, jež je součástí úniku na DPH, musí být pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se na úniku podílí, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, jež uskutečnila na výstupu, jelikož tato osoba povinná k dani v takové situaci napomáhá pachatelům tohoto úniku a stává se jeho spolupachatelem (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 47 a citovaná judikatura).
- 41 V případě, kdy je prokázáno, že osoba povinná k dani nějakým způsobem věděla, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH spáchaného na vstupu v řetězci dodání zboží či poskytnutí služeb, je jediným konáním, které je rozhodující pro odůvodnění odepření nároku na odpočet, pořízení dotyčného zboží nebo dotyčných služeb. K odůvodnění takového odepření tedy není nutné prokázat, že se tato osoba povinná k dani nějakým způsobem aktivně podílela na tomto daňovém úniku, i když jen aktivním nabádáním k jeho spáchání nebo jeho usnadňováním (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 26).
- 42 V případě, kdy je prokázáno, že osoba povinná k dani měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH spáchaného na vstupu v řetězci dodání zboží či poskytnutí služeb, vede k odepření nároku na odpočet nedbalost při plnění povinností řádné péče (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 27).
- 43 Pokud správce daně konstatuje aktivní účast osoby povinné k dani na úniku na DPH a odepře proto nárok na odpočet, musí podle judikatury připomenuté v bodě 30 tohoto rozsudku tuto účast prokázat. Nic však nebrání tomu, aby v takovém případě toto odepření, doplňkově nebo podpůrně, založil na důkazech, které prokazují, že osoba povinná k dani každopádně měla vědět, kdyby bývala vynaložila řádnou péči, již od ní lze požadovat, že pořízením zboží nebo služeb se účastnila plnění, které je součástí daňového úniku. Důkaz o této skutečnosti, je-li předložen, je totiž dostatečný k prokázání účasti osoby povinné k dani na daňovém úniku, a tedy k odůvodnění tohoto odepření.

- 44 Každopádně samotná skutečnost, že se členové dodavatelského řetězce znali, i když je namístě vzít ji v úvahu při celkovém posouzení všech skutečností a skutkových okolností daného případu, nepředstavuje dostatečný důkaz k prokázání účasti osoby povinné k dani na daňovém úniku.
- 45 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že:
- nebrání tomu, aby správce daně v případě, že konstatuje aktivní účast osoby povinné k dani na úniku na DPH a odepře proto nárok na odpočet, založil toto odepření doplňkově nebo podpůrně na důkazech, které prokazují nikoli takovou účast, nýbrž to, že tato osoba povinná k dani mohla při vynaložení veškeré požadované péče vědět, že dotčené plnění je součástí takového daňového úniku;
 - samotná skutečnost, že se členové dodavatelského řetězce, jehož součástí je toto plnění, znali, nepředstavuje dostatečný důkaz k prokázání účasti osoby povinné k dani na daňovém úniku.

K třetí otázce

- 46 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat na třetím místě, je, zda směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby v případě, že existují náznaky vzbuzující podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku, bylo od osoby povinné k dani vyžadováno vynaložení větší obezřetnosti, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém úniku, a provedení takových složitých a důkladných ověření, jaká může provádět správce daně.
- 47 Předkládající soud si v tomto ohledu klade otázku, zda lze mít za to, že osoba povinná k dani vynaložila dostatečnou péči, pokud zejména prokáže, že stanovila interní pravidla v oblasti nákupu, jejichž cílem je ověřit situaci jejich partnerů, a nepřijímá platby v hotovosti.
- 48 Soudní dvůr již několikrát rozhodl, že s unijním právem není v rozporu požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k zajištění toho, aby plnění, jež provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku, přičemž určení opatření, jež lze v projednávaném případě rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí daňového úniku, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 54 a 59; ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 52, jakož i usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 28).
- 49 Soudní dvůr upřesnil, že jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalostem nebo úniku, lze od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby, za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60; usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2021:266, bod 55, jakož i ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 29).
- 50 Správce daně nicméně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 51).

- 51 Konkrétně již Soudní dvůr rozhodl, že správce daně obecně nemůže od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, obecně vyžadovat, aby ověřila, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na něž je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží, je s to uvedené zboží dodat a splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalosti či úniku u plnění na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady [rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61, jakož i ze dne 4. června 2020, C. F. (Daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, bod 47].
- 52 Z toho plyne, že řádná péče požadovaná od osoby povinné k dani a opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby se ujistila o tom, že se porízením zboží nebo služeb neúčastní plnění, které je součástí daňového úniku, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí na okolnostech daného případu a zejména na tom, zda existují náznaky vyvolávající v době porízení u osoby povinné k dani podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku. Existují-li náznaky daňového úniku, lze od osoby povinné k dani očekávat zvýšenou obezřetnost. Nelze však od ní vyžadovat, aby prováděla taková složitá a důkladná ověření, k jejichž provedení má prostředky správce daně.
- 53 Otázka, zda osoba povinná k dani vynaložila dostatečnou péči, pokud zejména prokáže, že stanovila interní pravidla v oblasti nákupů, jejichž cílem je ověřit situaci jejích partnerů, a nepřijímá platby v hotovosti, spadá do posouzení skutkových okolností sporu v původním řízení, a tudíž do výlučné pravomoci vnitrostátních soudů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. června 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, bod 37). Uvedeným soudům přísluší posoudit, zda s ohledem na okolnosti projednávaného případu osoba povinná k dani vynaložila dostatečnou péči a přijala opatření, která po ní lze za těchto okolností rozumně požadovat.
- 54 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na třetí otázku je třeba odpovědět tak, že směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že:
- nebrání tomu, aby v případě, že existují náznaky vzbuzující podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku, bylo od osoby povinné k dani vyžadováno vynaložení větší obezřetnosti, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém úniku;
 - od osoby povinné k dani však nelze vyžadovat, aby prováděla taková složitá a důkladná ověření, jaká může provádět správce daně;
 - je na vnitrostátním soudu, aby posoudil, zda s ohledem na všechny okolnosti daného případu osoba povinná k dani vynaložila dostatečnou péči a přijala opatření, která po ní lze za těchto okolností rozumně požadovat.

K páté a šesté otázce

- 55 Podstatou páté a šesté otázky, které je třeba zkoumat společně na čtvrtém místě, je, zda směrnice 2006/112, právo na spravedlivý proces, zakotvené v článku 47 Listiny, a zásada právní jistoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby správce daně odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH z důvodu, že nesplnila povinnosti vyplývající z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, a to bez předchozího rozhodnutí správního orgánu příslušného ke konstatování takového porušení.

- 56 Vzhledem k tomu, že předkládající soud neuvedl důvody, proč se táže Soudního dvora na výklad zásady právní jistoty, neodpovídají tyto dvě otázky v tomto ohledu požadavkům článku 94 jednacího řádu Soudního dvora, takže jsou v rozsahu, v němž se týkají této zásady, zjevně nepřipustné.
- 57 Pokud jde o směrnici 2006/112, Soudní dvůr v bodě 41 rozsudku ze dne 3. října 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), rozhodl, že čl. 168 písm. a) této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osobě povinné k dani, která je zapojena do potravinového řetězce, byl nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřen z pouhého důvodu – pakliže by byl náležitě prokázán – že tato osoba nedodržela povinnosti, které se týkají identifikace jejích dodavatelů pro účely zajištění sledovatelnosti potravin a jež jí ukládá čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002. Dodal, že nedodržení těchto povinností však může představovat jednu ze skutečností, které mohou společně a shodným způsobem naznačovat, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, jež je součástí úniku na DPH.
- 58 Totéž platí i pro porušení jak vnitrostátních ustanovení, tak jakéhokoliv ustanovení unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, a pokud jde o prokázání jak existence úniku na DPH, tak aktivní i pasivní účasti osoby povinné k dani na tomto daňovém úniku. Takové porušení totiž není samo o sobě skutečností umožňující prokázat tyto skutečnosti, ale může představovat jednu z indicií existence takového daňového úniku, jakož i skutečnost, která může být v rámci celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu použita k prokázání toho, že se osoba povinná k dani účastnila tohoto daňového úniku, bez ohledu na to, že uvedené porušení nebylo předem konstatováno správním orgánem příslušným k rozhodnutí o takovém porušení.
- 59 Vzhledem k tomu, že předkládající soud si klade otázku ohledně souladu praxe správce daně, která spočívá v zohledňování takového porušení, třebaže nebylo předem konstatováno příslušným správním orgánem, s právem na spravedlivý proces zakotveným v článku 47 Listiny, je třeba připomenout, že podle uvedeného článku má každý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem. Tento článek se tedy nepoužije pro účely přezkumu souladu správní praxe s právem.
- 60 V rozsahu, v němž se předkládající soud táže, zda právo na spravedlivý proces zakotvené v článku 47 Listiny musí být vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby soud projednávající žalobu proti rozhodnutí správce daně zohlednil, jako důkaz existence úniku na DPH nebo účasti osoby povinné k dani na tomto úniku, porušení povinností vyplývajících z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, kterého se dovolává správce daně, i bez předchozího rozhodnutí správního orgánu příslušného ke konstatování takového porušení, je třeba připomenout, že ke splnění požadavků spojených s právem na spravedlivý proces je třeba, aby se účastníci řízení seznámili jak se skutkovými, tak s právními okolnostmi, které jsou rozhodné pro výsledek řízení, a měli možnost se k nim kontradiktorně vyjádřit (rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 62 a citovaná judikatura).
- 61 Možnost soudu, projednávajícího žalobu proti rozhodnutí správce daně, zohlednit jako důkaz existence úniku na DPH nebo účasti osoby povinné k dani na tomto daňovém úniku porušení povinností vyplývajících z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, tedy neporušuje právo na spravedlivý proces, může-li být tento důkaz před tímto soudem zpochybněn a kontradiktorně projednán.

- 62 Naopak pokud uvedený soud není oprávněn přezkoumat existenci porušení povinností vyplývajících z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, které je uplatňováno jako důkaz existence úniku na DPH nebo účasti osoby povinné k dani na tomto úniku, nemůže být tento důkaz použit, aniž by došlo k porušení práva na účinnou soudní ochranu, a musí být tedy vyloučen (obdobně viz rozsudky ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, body 87 až 89, a ze dne 16. října 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, body 66 až 68).
- 63 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na pátou a šestou otázku odpovědět, že:
- směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby správce daně odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH pouze z důvodu, že nesplnila povinnosti vyplývající z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, avšak nedodržení těchto povinností může představovat jednu ze skutečností, které může správce daně použít k prokázání jak existence úniku na DPH, tak účasti uvedené osoby povinné k dani na tomto úniku, a to i bez předchozího rozhodnutí správního orgánu příslušného ke konstatování takového porušení;
 - právo na spravedlivý proces, zakotvené v článku 47 Listiny, musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání tomu, aby soud projednávající žalobu proti rozhodnutí správce daně zohlednil, jako důkaz existence úniku na DPH nebo účasti osoby povinné k dani na tomto úniku, porušení uvedených povinností, může-li být tento důkaz před tímto soudem zpochybněn a kontradiktorně projednán.

K první otázce

- 64 Podstatou první otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat na pátém a posledním místě, je, zda směrnice 2006/112 a zásada daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové praxi spočívající v tom, že při odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že se podílela na úniku na DPH, se zohledňuje to, že zákonný zástupce příkazníka pověřeného osobou povinnou k dani věděl o skutečnostech zakládajících tento únik, bez ohledu na použitelná vnitrostátní pravidla, kterými se řídí pověření, a na ujednání příkazní smlouvy uzavřené v projednávaném případě.
- 65 Jak bylo připomenuto v bodě 26 tohoto rozsudku, cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 je boj proti daňovým únikům.
- 66 Kromě toho z bodů 29 a 40 tohoto rozsudku, podle kterých by zavedení systému odpovědnosti bez zavinění překračovalo meze toho, co je nezbytné k ochraně plateb do veřejného rozpočtu, a podle kterých osoba povinná k dani, jež věděla nebo měla vědět, že se svým pořízením účastní plnění, které je součástí daňového úniku, napomáhá pachatelům tohoto úniku a stává se jeho spolupachatelem, vyplývá, že taková účast představuje porušení povinnosti, za které je tato osoba povinná k dani odpovědná (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 36).
- 67 Ať jsou vnitrostátní pravidla, jimiž se řídí pověření, a ujednání příkazní smlouvy, kterou osoba povinná k dani pověřila třetí osobu uskutečňováním zdanitelných plnění, jakákoliv, osoba povinná k dani se nemůže ve vztahu k veřejnému rozpočtu zbavit této odpovědnosti tím, že se bude dovolávat existence příkazní smlouvy, vnitrostátních pravidel, kterými se tato smlouva řídí, nebo

ujednání této smlouvy a bude tvrdit, že nevěděla o skutečnostech zakládajících únik na DPH známých jejímu příkazníkovi. Připustit, že osoba povinná k dani může takto jednat, by totiž usnadňovalo daňové úniky a bylo by tak v rozporu s cílem boje proti únikům na DPH.

- 68 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět, že směrnice 2006/112 a zásada daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání daňové praxi spočívající v tom, že při odepření nároku na odpočet osobě povinné k dani z důvodu, že se podílela na úniku na DPH, se zohledňuje to, že zákonný zástupce příkazníka pověřeného osobou povinnou k dani věděl o skutečnostech zakládajících tento únik, bez ohledu na použitelná vnitrostátní pravidla, kterými se řídí pověření, a na ujednání příkazní smlouvy uzavřené v projednávaném případě.

K nákladům řízení

- 69 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 (desátý senát) rozhodl takto:

1) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

musí být vykládána v tom smyslu, že

- brání tomu, aby se správce daně v případě, že hodlá odepřít osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu z důvodu, že se tato osoba podílela na kolotočovém podvodu v oblasti DPH, omezil na prokázání, že toto plnění je součástí kruhového fakturačního řetězce;
- uvedenému správci daně přísluší, aby přesně určil skutečnosti zakládající daňový únik a prokázal podvodné jednání, a aby prokázal, že se osoba povinná k dani na tomto daňovém úniku aktivně podílela nebo věděla či měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu tohoto nároku, je součástí uvedeného úniku, což nevyžaduje nutně identifikaci všech účastníků tohoto daňového úniku a jejich příslušných jednání.

2) Směrnice 2006/112

musí být vykládána v tom smyslu, že

- nebrání tomu, aby správce daně v případě, že konstatuje aktivní účast osoby povinné k dani na úniku na dani z přidané hodnoty a odepře proto nárok na odpočet, založil toto odepření doplňkově nebo podpůrně na důkazech, které prokazují nikoli takovou účast, nýbrž to, že tato osoba povinná k dani mohla při vynaložení veškeré požadované péče vědět, že dotčené plnění je součástí takového daňového úniku;
- samotná skutečnost, že se členové dodavatelského řetězce, jehož součástí je toto plnění, znali, nepředstavuje dostatečný důkaz k prokázání účasti osoby povinné k dani na daňovém úniku.

3) Směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou proporcionality

musí být vykládána v tom smyslu, že

- nebrání tomu, aby v případě, že existují náznaky vzbuzující podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku, bylo od osoby povinné k dani vyžadováno vynaložení větší obezřetnosti, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém úniku;
- od osoby povinné k dani však nelze vyžadovat, aby prováděla taková složitá a důkladná ověření, jaká může provádět správce daně;
- je na vnitrostátním soudu, aby posoudil, zda s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu osoba povinná k dani vynaložila dostatečnou péči a přijala opatření, která po ní lze za těchto okolností rozumně požadovat.

4) Směrnice 2006/112

musí být vykládána v tom smyslu, že

- brání tomu, aby správce daně odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) pouze z důvodu, že nesplnila povinnosti vyplývající z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce;
- nedodržení těchto povinností však může představovat jednu ze skutečností, které může správce daně použít k prokázání jak existence úniku na DPH, tak účasti uvedené osoby povinné k dani na tomto úniku, a to i bez předchozího rozhodnutí správního orgánu příslušného ke konstatování takového porušení.

5) Právo na spravedlivý proces, zakotvené v článku 47 Listiny základních práv Evropské unie,

musí být vykládáno v tom smyslu, že

nebrání tomu, aby soud projednávající žalobu proti rozhodnutí správce daně zohlednil, jako důkaz existence úniku na dani z přidané hodnoty nebo účasti osoby povinné k dani na tomto úniku, porušení uvedených povinností, může-li být tento důkaz před tímto soudem zpochybněn a kontradiktorně projednán.

6) Směrnice 2006/112 a zásada daňové neutrality

musí být vykládány v tom smyslu, že

nebrání daňové praxi spočívající v tom, že při odepření nároku na odpočet osobě povinné k dani z důvodu, že se podílela na úniku na dani z přidané hodnoty, se zohledňuje to, že zákonný zástupce příkazníka pověřeného osobou povinnou k dani věděl o skutečnostech zakládajících tento únik, bez ohledu na použitelná vnitrostátní pravidla, kterými se řídí pověření, a na ujednání příkazní smlouvy uzavřené v projednávaném případě.

Podpisy