



Sbírka soudních rozhodnutí

USNESENÍ SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

9. ledna 2023 *

„Řízení o předběžné otázce – Článek 99 jednacího řádu – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 167, 168 a 178 – Nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu – Podvod – Důkaz – Povinnost řádné péče osoby povinné k dani – Zohlednění porušení vnitrostátních předpisů upravujících poskytování dotyčných služeb“

Ve věci C-289/22,

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 28. února 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 3. května 2022, v řízení

A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt., „f.a.“, v likvidaci,

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

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

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout usnesením s odůvodněním podle článku 99 jednacího řádu Soudního dvora,

vydává toto

* Jednací jazyk: maďarština.

Usnesení

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 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, jakož i článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt. „f.a.“, v likvidaci (dále jen „A.T.S. 2003“), a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko), Maďarsko) (dále jen „odvolací ředitelství“) ve věci výše daně z přidané hodnoty (DPH) související s fakturami zaplacenými v období od 1. ledna 2009 do 30. září 2013.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 S ohledem na dobu rozhodnou z hlediska skutkového stavu v původním řízení je třeba podotknout, že se na některé skutečnosti *ratione temporis* použije směrnice 2006/112 ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1), použitelná od 1. ledna 2013. Avšak vzhledem k tomu, že změny provedené uvedenou směrnicí nejsou pro projednávanou věc přímo relevantní, budou uvedena pouze ustanovení směrnice 2006/112 v jejím původním znění.
- 4 Článek 167 směrnice o DPH stanoví, že nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu „vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.
- 5 Článek 168 uvedené směrnice 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;

[...]“
- 6 Článek 178 směrnice zní:

„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

- 7 Ustanovení § 1 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovém řádu) (*Magyar Közlöny* 2003/131, dále jen „daňový řád“) v odstavci 7 stanoví:

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

- 8 Ustanovení § 2 daňového řádu ve svém odst. 1 stanoví:

„Práva v právních vztazích relevantních pro daňové účely musí být vykonávána v souladu se svým účelem. Při uplatňování daňových zákonů nelze za výkon práv v souladu s jejich účelem považovat uzavírání smluv nebo provádění jiných transakcí, jejichž účelem je obejít ustanovení daňových zákonů.“

- 9 Ustanovení § 97 odst. 4 a 6 řádu uvádí:

„4. V průběhu kontroly má daňový orgán povinnost zjistit a prokázat rozhodné skutečnosti, s výjimkou případů, kdy podle zákona nese důkazní břemeno osoba povinná k dani.

[...]

6. Při zjišťování rozhodných skutečností má daňový orgán 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.“

- 10 Ustanovení § 119 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty) (*Magyar Közlöny* 2007/155) v odstavci 1 uvádí:

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

- 11 Ustanovení § 120 písm. a) zákona 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 naučtovala jiná osoba povinná k dani – včetně osob nebo subjektů podléhajících zjednodušené dani z příjmů právnických osob – při pořízení zboží nebo využití služeb“.

- 12 Ustanovení § 127 odst. 1 zákona upřesňuje:

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

a) v případě upraveném v § 120 písm. a) fakturu vystavenou na své jméno, která prokazuje uskutečnění plnění;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 13 A.T.S. 2003 poskytovala v období od 1. ledna 2009 do 30. září 2013 služby ochrany majetku a úklidu. Tyto služby byly poskytovány jejími zaměstnanci, subdodavateli a agenturními pracovníky. Společnost zaměstnávající tyto pracovníky se následně stala jedním ze subdodavatelů společnosti A.T.S. 2003 a za tímto účelem sama využívala cizí agenturní pracovníky.
- 14 Správce daně konstatoval, že A.T.S. 2003 dluží za období od prosince 2010 do září 2013 částku 141 457 000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 345 155 eur) z titulu DPH, daně z příjmu fyzických osob, příspěvků na sociální zabezpečení a dalších odvodů. Uložil jí mimo jiné pokutu a penále z prodlení.
- 15 Ohledně odpočitatelné DPH správce daně konstatoval, že A.T.S. 2003 byla stíhána pro trestný čin daňového podvodu, jelikož vyšetřování ředitelství trestních věcí finanční správy odhalilo existenci fiktivního fakturačního řetězce, jakož i využívání služeb agenturních společností nevykonávajících skutečnou hospodářskou činnost a nesplňujících podmínky stanovené vnitrostátními právními předpisy pro výkon této činnosti. S ohledem na údaje a informace shromážděné během tohoto šetření měl uvedený správce daně za to, že A.T.S. 2003 nejenže nejednala s požadovanou řádnou péčí, ale přispěla k vytvoření uměle vytvořeného řetězce plnění, když uzavírala zejména smlouvy o pronájmu pracovní síly se společnostmi, které neměly k dispozici prostředky nezbytné k uskutečnění dohodnutých plnění nebo nevykonávaly skutečnou hospodářskou činnost. Správce daně měla dále za to, že za těchto podmínek nebyly faktury těchto společností řádně vystavené.
- 16 Odvolací ředitelství na základě odvolání proti rozhodnutí správce daně potvrdilo toto rozhodnutí, pokud šlo o DPH. A.T.S. 2003 následně podala žalobu k Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko), předkládajícímu soudu, před kterým zpochybňuje skutečnosti, které byly proti ní uplatněny, a v podstatě tvrdí, že prokázala veškerou péči, kterou od ní bylo možné rozumně očekávat při ověřování, že dotčené faktury nebyly součástí podvodu.
- 17 Předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr již vyložil ustanovení směrnice 2006/112 v mnoha věcech majících význam pro Maďarsko, zejména ve věcech, v nichž byla vydána dvě usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) a Crewprint (C-611/19, nezveřejněné, EU:C:2020:674), a vysvětluje, že mezi řešeními přijímanými vnitrostátními soudy ohledně výkladu a uplatňování unijního práva, jakož i výkladu rozhodnutí vydaných Soudním dvorem ve věci důkazního břemene připadajícího osobě povinné k dani, resp. finanční správě, přetrvávají rozdíly. S ohledem na tuto situaci má předkládající soud za to, že za účelem splnění svého přezkumu v dané věci potřebuje vodítko Soudního dvora ohledně způsobu, jakým musí být posouzeny důkazy uplatněné finanční správou.
- 18 Předkládající soud uvádí, že ve věci v původním řízení je nezbytné posoudit, zda okolnosti uplatňované odvolacím ředitelstvím, tedy to, že subjekty zapojené do řetězce plnění na vstupu nemají vlastní zaměstnance a neplnily své daňové povinnosti, mohou být považovány za objektivní skutečnosti odůvodňující odepření nároku na odpočet, přestože Soudní dvůr již rozhodl, že takové okolnosti samy o sobě takové objektivní skutečnosti nepředstavují.

- 19 Uvedený soud upřesňuje, že musí konkrétně posoudit, zda finanční správa mohla na základě těchto okolností konstatovat nevěrohodnost faktur, a tudíž existenci podvodu, když A.T.S. 2003 využila možnosti, kterou jí poskytují vnitrostátní právní předpisy, nezaměstnávat vlastní zaměstnance a využívat agenturních pracovníků a subdodávek a věcné i formální podmínky nároku na odpočet byly splněny.
- 20 Předkládající soud se zejména zabývá tím, zda skutečnost, že finanční správa neuznává existenci smlouvy uzavřené mezi osobou povinnou k dani a vystavitelem faktury ani existenci poskytnutí služeb, které jsou předmětem této faktury, přičemž vyžaduje, aby osoba povinná k dani prováděla ověření nejen svého bezprostředního partnera, ale také všech hospodářských subjektů tvořících řetězec služeb, týkající se především legality jejich činnosti, není rozšířením povinnosti řádné péče, kterou podle judikatury Soudního dvora musí osoba povinná k dani vynaložit, aby se ujistila, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet nebylo součástí podvodu na DPH.
- 21 Předkládající soud, který má pochybnosti o tom, že by požadavek na takové ověření byl v souladu se zásadami daňové neutrality a proporcionality, se konkrétně zabývá tím, zda okolnost, že osoba povinná k dani konstatuje, že subjekty působící na vstupu v řetězci poskytovaných služeb porušily pravidla upravující poskytování dotčených služeb, aniž by toto porušení jejich poskytování ovlivnilo, může vést k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na podvodu na DPH, a byl jí odepřen nárok na odpočet.
- 22 Podle tohoto soudu je praxe finanční správy spočívající ve zpochybnění racionality obchodních rozhodnutí osob povinných k dani, aniž by byla zohledněna jejich smluvní volnost a zvláštnosti hospodářské reality, problematická. V tomto ohledu má pochybnosti o tom, zda uplatnění nároku na odpočet může být považováno za neodpovídající určení, a tudíž za daňový podvod, pokud jej osoba povinná k dani uplatní v rámci konstrukce, která jí umožňuje snížit náklady, včetně nákladů na DPH.
- 23 Podle předkládajícího soudu vyvstává rovněž otázka, zda vzhledem k tomu, že v oblasti pronájmu pracovní síly jsou rozšířeny řetězové podvody, je finanční správa v každém jednotlivém případě povinna upřesnit znaky daňového podvodu a prokázat, že k němu došlo.
- 24 Za těchto podmínek se Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že pokud finanční správa zjistí u kteréhokoli článku dodavatelského řetězce porušení zvláštní právní úpravy týkající se poskytování služeb smlouvených smlouvou uzavřenou s osobou povinnou k dani nebo dohodou mezi články řetězce nebo porušení jakýchkoli jiných pravidel, představuje takové zjištění samo o sobě objektivní skutečnost prokazující existenci daňového podvodu, přestože činnost článků řetězce je ve všech ostatních ohledech legální, nebo musí finanční správa i v takovém případě uvést, v čem daňový podvod spočívá, a upřesnit, který z článků řetězce a jakým jednáním se tohoto úniku dopustil? Musí v tomto kontextu finanční správa v případě zjištění nesplnění povinnosti zkoumat příčinnou souvislost mezi nesplněním povinností stanovených právními a správními předpisy upravujícími dotčenou hospodářskou činnost a nárokem osoby povinné k dani na odpočet, takže této osobě může nárok na odpočet DPH upřít pouze v případě prokázání takové souvislosti?

- 2) Lze s ohledem na výše uvedené články směrnice [2006/112], jakož i na právo na spravedlivý proces zakotvené jako obecná právní zásada v článku 47 [Listiny] a na základní zásady proporcionality a právní jistoty požadovat po osobě povinné k dani, aby v rámci své obecné kontrolní povinnosti ověřila, zda články řetězce působící na vstupu splnily povinnosti stanovené zvláštní právní úpravou pro poskytování fakturovaných služeb a podmínky pro legální výkon své činnosti? V případě kladné odpovědi, jedná se o povinnost osoby povinné k dani trvající po celou dobu právního vztahu, resp. jak často ji případně musí plnit?
- 3) Musí být článek 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že pokud osoba povinná k dani zjistí, že jakýkoliv z článků řetězce působící na vstupu porušil své povinnosti, vzniká jí povinnost neuplatnit svůj nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, protože v opačném případě by se dopustila daňového podvodu?
- 4) Musí být výše uvedené články směrnice [2006/112] vykládány podle zásad právní jistoty a daňové neutrality v tom smyslu, že finanční správa při zkoumání a kvalifikování podvodné povahy řetězce, jakož i při určování relevantních skutečností a posuzování souvisejících důkazů musí přihlížet k ustanovením zvláštní právní úpravy týkající se fakturovaných služeb, zejména k pravidlům upravujícím práva a povinnosti stran?
- 5) Brání výše uvedené články směrnice [2006/112] a právo na spravedlivý proces zakotvené jakožto obecná právní zásada v článku 47 Listiny, jakož i zásada právní jistoty správní praxi spočívající v tom, že v návaznosti na kontrolu nároku na odpočet souvisejícího s hospodářským plněním uskutečněným poskytnutím služeb může být existence tohoto plnění doloženého fakturami, smlouvami a dalšími účetními doklady vyvrácena na základě zjištění učiněných kontrolním orgánem v průběhu šetření, svědectvími podezřelých získaných v průběhu téhož šetření, jakož i výpověďmi agenturních pracovníků o tom, jak charakterizují svůj pracovní poměr, jakým způsobem jej kvalifikují z právního hlediska a kdo podle nich vykonává ve vztahu k nim funkci zaměstnavatele?
- 6) Je správní praxe spočívající v tom, že rozhodnutí osoby povinné k dani vykonávat hospodářskou činnost způsobem, který jí umožní co nejvíce snížit náklady, je kvalifikováno jako výkon práva v rozporu s jeho účelem, a na tomto základě dojde k využití práva na překvalifikování smluv takovým způsobem, že vytvoří smlouvy mezi stranami, které předtím nebyly smluvně vázány, slučitelná s výše uvedenými články směrnice o DPH a právem na spravedlivý proces zakotveným jakožto obecná právní zásada v článku 47 Listiny, jakož i zásadou právní jistoty?“

K předběžným otázkám

- 25 Podle článku 99 svého jednacího řádu může Soudní dvůr, pokud lze zejména odpověď na položenou předběžnou otázku jasně vyvodit z judikatury nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat, kdykoli na návrh soudce zpravodaje a po vyslechnutí generálního advokáta rozhodnout usnesením s odůvodněním.
- 26 V projednávaném případě lze přitom odpovědi na otázky položené předkládajícím soudem jasně vyvodit z judikatury.

- 27 Je pravda, že uvedený soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce poukazuje na přetrvávající nesrovnalosti mezi řešeními přijatými vnitrostátními soudy ohledně výkladu a uplatňování unijního práva, jakož i výkladu rozhodnutí vydaných Soudním dvorem, pokud jde o důkazní břemeno ve věci existence podvodu na DPH a účasti osoby povinné k dani na něm, kterému je třeba dostat k tomu, aby jí byl odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu. V tomto ohledu zejména uvádí, že rozhodnutí, která vydal v návaznosti na dvě usnesení Soudního dvora ze dne 3. září 2020, *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673) a *Crewprint* (C-611/19, nezveřejněné, EU:C:2020:674), byla zrušena Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko), a má za to, že z důvodu rozdílných výkladů posledně uvedeného usnesení musí formulovat předběžné otázky konkrétně, pokud jde o posouzení důkazů uplatněných orgánem finanční správy, aby omezil možnost rozcházejících se výkladů.
- 28 Je však nutno konstatovat, že předkládající soud tyto rozdíly ve výkladu unijního práva nebo rozhodnutí Soudního dvora, na které odkazuje, nijak neupřesňuje a z jeho odůvodnění vyplývá, že se tyto rozdíly zřejmě týkají spíše hodnocení důkazů za konkrétních okolností.
- 29 Za těchto podmínek je třeba připomenout, že v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU, založeného na jasné dělbě činností mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, je ke zjištění a posouzení skutkových okolností sporu v původním řízení příslušný pouze vnitrostátní soud. Soudní dvůr nemá pravomoc aplikovat právní pravidla na určitou situaci, jelikož článek 267 SFEU ho opravňuje pouze k tomu, aby se vyjadřoval k výkladu Smluv a aktů přijatých unijními orgány (rozsudek ze dne 16. června 2022, *DuoDecad*, C-596/20, EU:C:2022:474, bod 37 a citovaná judikatura).
- 30 V tomto ohledu je v bodech 8 a 11 doporučení pro vnitrostátní soudy o zahájení řízení o předběžné otázce (Úř. věst. 2019, C 380, s. 1) připomenuto, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se nesmí týkat skutkových otázek vznesených v rámci sporu v původním řízení a že Soudní dvůr sám na tento spor unijní právo neaplikuje.
- 31 Soudní dvůr může v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU a v duchu spolupráce s vnitrostátními soudy nanejvýš vnitrostátnímu soudu poskytnout vodítka, jež považuje za nezbytná (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1. července 2008, *MOTOE*, C-49/07, EU:C:2008:376, bod 30, a ze dne 10. února 2022, *HR Rail*, C-485/20, EU:C:2022:85, bod 46).
- 32 Pokud je tak v oblasti DPH nárok na odpočet daně osobě povinné k dani odepřen z důvodu existence podvodu, přísluší vnitrostátním soudům, aby ověřily, zda orgán finanční správy právně dostačujícím způsobem prokázal objektivní skutečnosti umožňující učinit závěr, že se osoba povinná k dani podvodu dopustila nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí takového podvodu (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 3. září 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 57, a rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 50 a citovaná judikatura).
- 33 V tomto ohledu Soudní dvůr při výkladu směrnice 2006/112 již mnohokrát připomněl zásady, které z ní vyplývají, pokud jde o důkazní břemeno, a poskytl vodítka pro posuzování relevantnosti některých skutkových okolností. Soudní dvůr tak postupoval mj. ve dvou usneseních ze dne 3. září 2020, *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673) a *Crewprint* (C-611/19, nezveřejněné, EU:C:2020:674), jakož i v rozsudku ze dne 1. prosince 2022, *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950), v nichž odpovídal na otázky položené předkládajícím soudem, které byly velmi podobné otázkám, které tentýž soud pokládá v projednávané věci.

- 34 Soudní dvůr proto konstatuje, že uvedený soud měl již před podáním žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce k dispozici výkladové prvky a mnohá vodítka, které mu měly umožnit spor v původním řízení vyřešit. Ohledně zbývajících částí má Soudní dvůr za to, že poskytnutí požadovaných vodítek neponechává prostor pro jakoukoliv rozumnou pochybnost.
- 35 V důsledku toho je třeba na projednávanou věc použít článek 99 jednacího řádu Soudního dvora.
- 36 Kromě toho, jelikož předkládající soud neuvedl důvody, proč se Soudního dvora dotázal na výklad článku 47 Listiny a zásady právní jistoty, nesplňuje druhá, čtvrtá, pátá a šestá položená otázka v tomto ohledu požadavky článku 94 jednacího řádu, takže jsou v rozsahu, v němž se týkají tohoto ustanovení Listiny nebo této zásady, nepřípustné.

K šesté otázce

- 37 Podstatou šesté otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat jako první, je, zda musí být směrnice 2006/112 vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi spočívající v tom, že rozhodnutí osoby povinné k dani vykonávat hospodářskou činnost ve formě, která jí umožňuje snížit ekonomické náklady, je považováno za „výkon práva v rozporu s jeho účelem“, a z tohoto důvodu je této osobě odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.
- 38 Vzhledem k tomu, že předkládající soud v žádosti za účelem vysvětlení případu, který je předmětem jeho otázky, uvedl možné zneužití práva, je v tomto ohledu třeba připomenout, že boj proti podvodům, daňovým únikům a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH a zásada zákazu zneužití práva, která platí v oblasti DPH, vede k zákazu čistě vykonstruovaných plnění, zbaveným hospodářské reality, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 70 a 71, jakož i ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35).
- 39 Konstatování zneužití v oblasti DPH však vyžaduje, aby výsledkem dotčených plnění i přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a dále aby ze všech objektivních okolností vyplývalo, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75, jakož i ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 36).
- 40 Pokud jde o otázku, zda se hlavní účel plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění, je třeba připomenout, že v oblasti DPH Soudní dvůr již rozhodl, že pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma transakcemi, není povinna zvolit si tu, s níž je spojeno odvedení co nejvyšší DPH, ale má naopak právo na takovou volbu struktury své činnosti, aby svoji daňovou povinnost omezila. Osoby povinné k dani jsou totiž obecně oprávněny zvolit si organizační strukturu a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro omezení svého daňového zatížení (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73, jakož i ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42).

- 41 Z toho důvodu, jak Soudní dvůr opět připomněl v bodě 41 usnesení ze dne 3. září 2020, *Crewprint* (C-611/19, nezveřejněné, EU:C:2020:674), zásada zákazu zneužití práva zapovídá výhradně čistě vykonstruovaná plnění postrádající hospodářskou podstatu, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by odporovalo cílům směrnice 2006/112.
- 42 S ohledem na tyto úvahy je třeba na šestou otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi spočívající v tom, že rozhodnutí osoby povinné k dani vykonávat hospodářskou činnost ve formě, která jí umožňuje snížit ekonomické náklady, je považováno za „výkon práva v rozporu s jeho účelem“, a z tohoto důvodu je této osobě odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud není prokázána existence čistě vykonstruovaného plnění postrádajícího hospodářskou podstatu, které bylo uskutečněno pouze nebo přinejmenším především za účelem získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by odporovalo cílům směrnice.

K páté otázce

- 43 S ohledem na skutečnosti uvedené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je třeba mít za to, že podstatou páté otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat jako druhou, je, zda směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby orgán finanční správy odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH související s poskytnutím služby na základě zjištění vyplývajících ze svědeckých výpovědí, s jejichž využitím tento orgán zpochybnil existenci tohoto poskytnutí nebo měl za to, že bylo součástí podvodu na DPH.
- 44 Je třeba připomenout, že k uplatnění nároku na odpočet DPH je nutno dodržet požadavky nebo podmínky věcné i formální povahy.
- 45 Pokud jde o věcné požadavky nebo podmínky, z čl. 168 písm. a) směrnice vyplývá, že pro to, aby dotyčná osoba mohla uvedeného nároku využít, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu uvedené směrnice a aby na výstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH použity osobou povinnou k dani pro účely svých zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.
- 46 Tento druhý věcný požadavek nebo podmínka, kterým nárok na odpočet podléhá, vyžadují, aby skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se týká předmětná faktura. Soudní dvůr již rozhodl, že ověření toho, zda došlo ke zdanitelnému plnění, musí být provedeno v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva na základě celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu (usnesení ze dne 3. září 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 46 a citovaná judikatura).
- 47 Co se týče způsobů uplatnění nároku na odpočet DPH, které jsou spojeny s požadavky nebo podmínkami formální povahy, čl. 178 písm. a) směrnice o DPH stanoví, že osoba povinná k dani musí disponovat fakturou vystavenou v souladu s jejími články 220 až 236 a 238 až 240 (rozsudek ze dne čtvrtky 3. září 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 43 a citovaná judikatura).
- 48 Soudní dvůr rovněž upřesnil, pokud jde o důkazní břemeno, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že splňuje požadavky pro to, aby jí tento nárok vznikl. Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží nebo

služby na vstupu skutečně dodány nebo poskytnuty osobami povinnými k dani pro účely jejich plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 38 a 39, jakož i citovaná judikatura).

- 49 Kromě toho měl Soudní dvůr opakovaně za to, že skutečnost, že dotčené plnění nebylo uskutečněno konkrétně dodavatelem uvedeným na fakturách, zejména proto, že neměl k dispozici potřebné zaměstnance, materiální zdroje a aktiva, sama o sobě nepostačuje k vyloučení nároku na odpočet, jelikož tato skutečnost může sice být důsledkem podvodného zatajování dodavatelů, ale i pouhého využití subdodavatelů (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 47 a citovaná judikatura).
- 50 Z toho plyne, že pokud služby dotčené ve věci v původním řízení byly skutečně poskytnuty a A.T.S. 2003 je na výstupu použila pro účely svých zdaněných plnění, jak uvádí předkládající soud, nárok na odpočet jí v zásadě nelze odepřít (obdobně viz usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 49 a citovaná judikatura).
- 51 Nicméně, i když jsou věcné podmínky nároku na odpočet splněny, vnitrostátní orgány a soudy musí nárok na odpočet neuznat, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že je uplatňován 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).
- 52 Pokud jde o podvod, podle ustálené judikatury musí být nárok na odpočet odepřen nejen v případě, že se ho dopustila sama osoba povinná k dani, ale i tehdy, když 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 podvodu, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt působící v řetězci těchto dodání nebo poskytnutí na vstupu nebo na výstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 48, jakož i citovaná judikatura).
- 53 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že jelikož je odepření nároku na odpočet výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na orgánech finanční správy, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového podvodu. Následně je na vnitrostátních soudech, aby ověřily, zda dotčené orgány finanční správy existenci takových objektivních okolností prokázaly (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 50 a citovaná judikatura).
- 54 Vzhledem k tomu, že unijní právo nestanoví pravidla pro způsob, jakým mají být prováděny důkazy týkající se těchto podvodů, musí tyto objektivní okolnosti orgán finanční správy prokázat v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmí narušit účinnost unijního práva (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 51 a citovaná judikatura).
- 55 Z judikatury připomenuté v bodech 52 až 54 tohoto usnesení vyplývá, že nárok na odpočet lze osobě povinné k dani odepřít pouze tehdy, když 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 povinná k dani dopustila podvodu na DPH

nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu tohoto nároku, je součástí takového podvodu. Nárok na odpočet lze odepřít pouze tehdy, pokud byly tyto skutečnosti prokázány právně dostačujícím způsobem, tedy 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).

- 56 V projednávaném případě z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že daňový orgán měl za to, že A.T.S. 2003 a další hospodářské subjekty vytvořily fiktivní fakturační řetězec s využitím falešných pronájmů pracovní síly a falešných faktur za subdodávky, aby zejména omezily své povinnosti v oblasti DPH. Tento orgán uvedl, že z prohlášení podezřelých osob, které byly vyslýchány v rámci trestního vyšetřování, jakož i poskytnutých pracovníků vyplývá, že dotčené pracovní agentury nevykonávaly žádnou skutečnou hospodářskou činnost. Jsou-li takové skutečnosti zakládající podvod prokázány v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva, mohou odůvodnit odepření nároku na odpočet DPH.
- 57 Naproti tomu nelze mít za to, že skutečnost, že se řetězec plnění vedoucí k poskytnutí těchto služeb z ekonomického hlediska nejeví jako smysluplný či náležitě opodstatněný, je sama o sobě znakem podvodu (v tomto smyslu viz dvě usnesení Soudního dvora ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 63, a Crewprint, C-611/19, nezveřejněné, EU:C:2020:674, bod 42).
- 58 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby daňový orgán odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH související s poskytnutím služby na základě zjištění vyplývajících ze svědeckých výpovědí, s jejichž využitím tento orgán zpochybnil existenci tohoto poskytnutí nebo měl za to, že bylo součástí podvodu na DPH, pokud v prvně uvedeném případě nebylo osobou povinnou k dani prokázáno, že uvedené služby byly skutečně poskytnuty, nebo pokud ve druhém případě uvedený daňový orgán v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva prokázal, že se tato osoba dopustila podvodu na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu tohoto nároku, bylo součástí takového podvodu.

K první a čtvrté otázce

- 59 Podstatou první a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně zatřetí, je, zda směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet, když za dostatečný důkaz existence podvodu na DPH bude považovat skutečnost, že tato osoba nebo jiné subjekty působící na vstupu v řetězci plnění porušily vnitrostátní právní předpisy upravující poskytování dotčených služeb, aniž byla prokázána vazba mezi tímto porušením a nárokem na odpočet DPH.
- 60 V této souvislosti se uvedený soud rovněž v podstatě táže, zda je na orgánu finanční správy, aby určil znaky tohoto podvodu a identifikoval jeho pachatele, jakož i jejich individuální jednání.
- 61 Je nutno konstatovat, že porušení vnitrostátních pravidel upravujících poskytování dotčených služeb osobou povinnou k dani nebo jiným subjektem zapojeným do řetězce plnění nepředstavuje samo o sobě skutečnost použitelnou jako důkaz o tom, že se tato osoba dopustila podvodu na DPH nebo se na něm podílela. Takové porušení však může v závislosti na skutkových okolnostech daného případu představovat jeden z nepřímých důkazů existence podvodu na DPH, jakož i důkaz, který lze v rámci celkového posuzování těchto okolností použít k prokázání, že osoba povinná k dani je jeho původcem nebo se ho aktivně účastnila, nebo

k prokázání, že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. října 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, bod 41, a ze dne 1. prosince 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 58).

- 62 Kromě toho je na orgánu finanční správy, který nese důkazní břemeno, aby prokázal skutečnosti zakládající podvod na DPH, předložil důkaz podvodného jednání a prokázal, že osoba povinná k dani je původcem podvodu nebo se ho aktivně účastnila nebo věděla či měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodu. Takový požadavek však nutně nevyžaduje identifikaci všech osob, které se podvodu dopustily, jakož i veškerého jejich individuálního jednání. Je věcí vnitrostátních soudů, aby ověřily, zda orgány finanční správy splnily důkazní povinnost právně dostačujícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. prosince 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 36).
- 63 Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na první a čtvrtou otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že:
- brání tomu, aby orgán finanční správy odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet, když za dostatečný důkaz existence podvodu na DPH bude považovat skutečnost, že tato osoba nebo jiné subjekty působící na vstupu v řetězci plnění porušily vnitrostátní právní předpisy upravující poskytování dotčených služeb, aniž byla prokázána vazba mezi tímto porušením a nárokem na odpočet DPH,
 - takové porušení však může v závislosti na skutkových okolnostech daného případu představovat jeden z nepřímých důkazů existence takového podvodu, jakož i důkaz, který lze v rámci celkového posuzování všech těchto okolností použít k prokázání, že osoba povinná k dani je jeho původcem nebo se ho účastnila, nebo k prokázání, že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodu,
 - je na orgánu finanční správy, aby prokázal skutečnosti zakládající podvod na DPH, předložil důkaz podvodného jednání a prokázal, že osoba povinná k dani je původcem podvodu nebo se ho aktivně účastnila nebo věděla či měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodu,
 - tento požadavek však nutně nevyžaduje identifikaci všech osob, které se na podvodu podílely, jakož i veškerého jejich individuálního jednání.

Ke druhé a třetí otázce

- 64 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně a jako poslední, je, zda směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že je na osobě povinné k dani, aby ověřila, že dodavatel a ostatní subjekty zapojené na vstupu do řetězce plnění dodržely vnitrostátní pravidla upravující poskytování dotčených služeb, jakož i ostatní vnitrostátní pravidla upravující jejich činnost.
- 65 Z judikatury připomenuté v bodě 52 tohoto usnesení vyplývá, že nárok na odpočet musí být odepřen, pokud 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 podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt působící v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu.

- 66 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, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu, 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 podvodu, jehož se dopouští subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech daného 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, jakož i ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 52, a usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 28).
- 67 Soudní dvůr upřesnil, že jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, lze od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby, za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60; jakož i usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 55, a ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 29).
- 68 Daňový orgán 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).
- 69 Soudní dvůr již zejména rozhodl, že tento orgán nemůže obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalosti či podvodu u plnění na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady [rozsudky 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].
- 70 Z toho plyne, že péče vyžadovaná od osoby povinné k dani a opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována za účelem ujištění se, že se svými pořízeními nepodílí na plnění, které je součástí podvodu spáchaného subjektem na vstupu, závisí na věcných okolnostech, a zejména na tom, zda existují náznaky, které osobě povinné k dani umožňují v okamžiku pořízení, které uskutečňuje, nabýt podezření na existenci nesrovnalostí nebo podvodu. Existují-li tak náznaky podvodu, lze od osoby povinné k dani očekávat zvýšenou obezřetnost. Nelze však od ní vyžadovat, aby prováděla komplexní a důkladná ověřování, jako jsou ta, k nimž má prostředky především orgán finanční správy (rozsudek ze dne 1. prosince 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 52).
- 71 Pokud jde o dodržení vnitrostátních pravidel upravujících poskytování dotčených služeb, je třeba uvést, že jak vyplývá z bodu 61 tohoto usnesení, porušení takových pravidel může v závislosti na skutkových okolnostech daného případu představovat jeden z nepřímých důkazů existence podvodu na DPH, jakož i důkaz, který lze v rámci celkového posuzování všech těchto okolností použít k prokázání, že osoba povinná k dani je jeho původcem nebo se ho aktivně účastnila, nebo

k prokázání, že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodu. Totéž platí pro porušení ostatních vnitrostátních pravidel, která se použijí na výkon činnosti dodavatele a ostatních hospodářských subjektů působících na vstupu v dodavatelském řetězci.

- 72 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, nelze požadovat, aby v okamžiku pořízení, které uskutečňuje, nebo po něm ověřila, že dodavatel a ostatní subjekty zapojené na vstupu do řetězce plnění dodržely vnitrostátní pravidla upravující poskytování dotčených služeb, jakož i ostatní vnitrostátní pravidla upravující jejich činnost. Nicméně v případě náznaků, které vyplývají z porušení těchto pravidel a mohou u osoby povinné k dani vzbudit v okamžiku pořízení, které uskutečňuje, podezření na nesrovnalosti nebo podvod, lze od této osoby vyžadovat, aby prokázala zvýšenou péči a přijala opatření, která od ní lze rozumně očekávat k tomu, aby se ujistila, že se tímto pořízením neúčastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
- 73 V důsledku toho je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že osobě povinné k dani, která si přeje uplatnit nárok na odpočet DPH, v zásadě nepřísluší, aby ověřovala, že dodavatel a ostatní subjekty zapojené na vstupu do řetězce plnění dodržely vnitrostátní pravidla upravující poskytování dotčených služeb, jakož i ostatní vnitrostátní pravidla upravující jejich činnost. Nicméně v případě náznaků, které vyplývají z porušení těchto pravidel a mohou u osoby povinné k dani vzbudit v okamžiku pořízení, které uskutečňuje, podezření ohledně existence nesrovnalostí nebo podvodu, lze od této osoby vyžadovat, aby prokázala zvýšenou péči a přijala opatření, která od ní lze rozumně očekávat k tomu, aby se ujistila, že se tímto pořízením neúčastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

K nákladům řízení

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

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

- 1) 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 vnitrostátní praxi spočívající v tom, že rozhodnutí osoby povinné k dani vykonávat hospodářskou činnost ve formě, která jí umožňuje snížit ekonomické náklady, je považováno za „výkon práva v rozporu s jeho účelem“, a z tohoto důvodu je této osobě odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud není prokázána existence čistě vykonstruovaného plnění postrádajícího hospodářskou podstatu, které bylo uskutečněno pouze nebo přinejmenším především za účelem získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by odporovalo cílům směrnice.

- 2) Směrnice 2006/112/ES

musí být vykládána v tom smyslu, že

nebrání tomu, aby orgán finanční správy odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) související s poskytnutím služby na základě zjištění vyplývajících ze svědeckých výpovědí, s jejichž využitím tento orgán zpochybnil existenci tohoto poskytnutí nebo měl za to, že bylo součástí podvodu na DPH, pokud v prvně uvedeném případě nebylo osobou povinnou k dani prokázáno, že uvedené služby byly skutečně poskytnuty, nebo pokud ve druhém případě uvedený daňový orgán v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva prokázal, že se tato osoba dopustila podvodu na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu tohoto nároku, bylo součástí takového podvodu.

3) Směrnice 2006/112/ES

musí být vykládána v tom smyslu, že

- brání tomu, aby orgán finanční správy odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet, když za dostatečný důkaz existence podvodu na dani z přidané hodnoty (DPH) bude považovat skutečnost, že tato osoba nebo jiné subjekty působící na vstupu v řetězci plnění porušily vnitrostátní právní předpisy upravující poskytování dotčených služeb, aniž byla prokázána vazba mezi tímto porušením a nárokem na odpočet DPH,**
- takové porušení však může v závislosti na skutkových okolnostech daného případu představovat jeden z nepřímých důkazů existence takového podvodu, jakož i důkaz, který lze v rámci celkového posuzování všech těchto okolností použít k prokázání, že osoba povinná k dani je jeho původcem nebo se ho aktivně účastnila, nebo k prokázání, že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodu,**
- je na orgánu finanční správy, aby prokázal skutečnosti zakládající podvod na DPH, předložil důkaz podvodného jednání a prokázal, že osoba povinná k dani je původcem podvodu nebo se ho aktivně účastnila nebo věděla či měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodu,**
- tento požadavek však nutně nevyžaduje identifikaci všech osob, které se podvodu podílely, jakož i veškerého jejich individuálního jednání.**

4) Směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou proporcionality

musí být vykládána v tom smyslu, že

osobě povinné k dani, která si přeje uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH), v zásadě nepřísluší, aby ověřovala, že dodavatel a ostatní subjekty zapojené na vstupu do řetězce plnění dodržely vnitrostátní pravidla upravující poskytování dotčených služeb, jakož i ostatní vnitrostátní pravidla upravující jejich činnost.

Nicméně v případě náznaků, které vyplývají z porušení těchto pravidel a mohou u osoby povinné k dani vzbudit v okamžiku pořízení, které uskutečňuje, podezření na nesrovnalosti nebo podvod, lze od této osoby vyžadovat, aby prokázala zvýšenou péči

a přijala opatření, která od ní lze rozumně očekávat k tomu, aby se ujistila, že se tímto pořízením neúčastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

Podpisy