

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

6. září 2012(*)

„Daně – DPH – Směrnice 2006/112/ES – Článek 9 – Pojem ‚osoba povinná k dani‘ – Nárok na odpočet daně – Odmítnutí – Zásada daňové neutrality – Vystavitel faktury vyškrtnutý z rejstříku fyzických osob – podnikatel – Vystavitel faktury, který nesplnil povinnost hlásit své zaměstnance správci daně – Povinnost osoby povinné k dani ověřit, že vystavitel faktury jednal v roli správce daně v souladu s právem“

Ve věci C-324/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Legfelsőbb Bíróság (Maďarsko) ze dne 21. dubna 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 29. června 2011, v řízení

Gábor Tóth

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a T. von Danwitz (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za G. Tótha M. G. Patakiné Schneiderem, ügyvéd,
- za maďarskou vládu M. Fehérem a K. Szíjjártó, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi V. Bottkou A. Sipošem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi G. Tóthem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal

Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (finanční ředitelství pro region Severní Maďarsko, spadající pod vnitrostátní správu daní a cel), právním nástupcem Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (místní finanční úřad, spadající pod finanční úřad regionu Severní Maďarsko pro správu daní a finanční kontrolu), jehož předmetem je odmítnutí poslední uvedeného orgánu přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu z plnění považovaných za podezřelá.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 podrobuje DPH dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 Článek 9 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou 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. [...]

5 Článek 167 též směrnice, uvedený v její hlavě X, nadepsané „Odpočet daně“, v kapitole 1, nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanoví, že „[n]árok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

6 Článek 168 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví, že 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, 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 uvedené směrnice, uvedený v též hlavě X, v kapitole 4, nadepsané „Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně“, 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;

[...]

8 Podle čl. 213 odst. 1 prvního pododstavce též směrnice, obsaženého v hlavě XI, nadepsané „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, v kapitole 2, nadepsané „Identifikace“, oznámí každá osoba povinná k dani zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

9 ?lánek 220 bod 1 sm?rnice 2006/112, uvedený v téže hlav? XI, v kapitole 3, nadepsané „Fakturace“, stanoví, že každá osoba povinná k dani musí zajistit, aby ona sama nebo po?izovatel ?i p?íjemce anebo t?etí osoba jejím jménem a na její ú?et vystavila fakturu za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osob? povinné k dani nebo právnické osob? nepovinné k dani.

10 ?lánek 226 sm?rnice 2006/112 vyjmenovává údaje, které se jako jediné povinn? uvád?jí na fakturách vystavovaných podle ?lánk? 220 a 221 této sm?rnice pro ú?ely DPH, aniž jsou dot?ena zvláštní ustanovení této sm?rnice.

11 ?lánek 273 uvedené sm?rnice, uvedený v téže hlav? XI, v kapitole 7, nadepsané „R?zná ustanovení“, stanoví:

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

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

Ma?arské právo

12 Podle § 32 odst. 1 písm. a) zákona LXXIV z roku 1992 o dani z p?idané hodnoty (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128, dále jen „zákon o DPH“), má osoba povinná k dani nárok odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, ?ástku dan?, kterou jí v souvislosti s dodáním zboží nebo poskytnutím služeb ú?tovala jiná osoba povinná k dani.

13 Podle § 35 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona lze nárok na odpo?et dan? uplatnit, nestanoví-li zákon o daních jinak, pouze v p?ípad?, že má osoba povinná k dani k dispozici doklady, které v?rohodn? prokazují výši dan? ú?tované na vstupu. Za takové doklady se považují faktury, zjednodušené faktury a doklady vystavované namísto faktur na jméno osoby povinné k dani.

14 Ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH uvádí:

„Vystavitel faktury nebo zjednodušené faktury odpovídá za pravdivost údaj? v nich uvedených. Da?ové nároky osoby povinné k dani, která je v dokladu uvedena jako po?izovatel, nejsou dot?eny, jestliže tato osoba stran zdanitelného pln?ní postupovala s veškerou náležitou pé?í a zohlednila p?i tom okolnosti, za nichž bylo zboží dodáno ?i služby poskytnuty.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

15 V roce 2007 provedl G. Tóth stavební práce pro n?kolik osob povinných k dani, z?ásti za pomoci subdodavatel?, mimo jiné M. L., fyzické osoby – podnikatele. Smlouvy uzav?ené mezi touto osobou a G. Tóthem ukládaly subdodavateli povinnost vést stavební deník a vystavit p?edávací protokol prací. Podle stavebních deník? zam?stnával M. L. na stavb? osm až ?trnáct osob. Vystavení p?edávacího protokolu prací probíhalo v okamžiku, kdy je G. Tóth p?edával svým zákazník?m. M. L. vystavil za zmín?né práce 20 faktur, jež G. Tóth p?íjal a zanesl do svého ú?etnictví a da?ových p?iznání. Gábor Tóth tvrdí, že faktury platil v hotovosti.

16 M. L. neplnil od roku 2003 své da?ové povinnosti. Nenahlásil správci dan? ani žádné své

zaměstnance či dočasné pracovníky. Konečným rozhodnutím přijatým dne 20. března 2007 příslušný obecní úřad zrušil M. L. živnostenské oprávnění, jehož byl držitelem.

17 Správce daní domáhl G. Tóthovi DPH ve výši 5 600 000 HUF za rok 2007 z důvodu nemožnosti odpočíst DPH obsaženou ve fakturách vystavených M. L., neboť ten ode dne 20. března 2007 přestal být osobou povinnou k dani, takže od tohoto dne již nemohl vystavovat platné faktury. Mimoto na části faktur, které M. L. vystavil, bylo uvedeno starší datum, než bylo datum nákupu bloku faktur, z něhož byly faktury vytrženy, a to 7. září 2007. Konečně, G. Tóth se neinformoval o postavení, v jakém se osoby provádějící práce na těchto podílely.

18 Na základě odvolání podaného G. Tóthem bylo toto rozhodnutí potvrzeno rozhodnutím ze dne 8. ledna 2010 vydaným orgánem žalovaným v prvodním řízení. Tento orgán měl zejména za to, že v okamžiku vystavení 16 z 20 dotčených faktur již M. L. nebyl osobou povinnou k dani, a tudíž neměl právo fakturovat daň. Skutečnost, že během dotčeného daňového roku nebylo jeho daňové identifikační číslo vyškrtáno z rejstříku správce daní, není v tomto ohledu relevantní.

19 Nógrád megyei bíróság (župní soud v Nógrád) zamítl žalobu podanou G. Tóthem proti rozhodnutí žalovaného v prvním stupni rozhodnutím ze dne 9. března 2010. Toto zamítavé rozhodnutí vycházelo ze skutečnosti, že dne 20. března 2007 M. L. ztratil postavení osoby povinné k dani, a že v důsledku toho již neměl právo fakturovat DPH. Ohledně faktur vystavených M. L. před tímto datem tento soud konstatoval, že M. L. neměl k dispozici žádné hlášené zaměstnance nebo dočasné pracovníky, takže nebylo prokázáno, že dotčené práce skutečně provedl. Mimoto G. Tóth neověřil, zda služba uvedená na faktuře byla vystavitelem faktury skutečně poskytnuta ani zda osoby provádějící práci na stavbě byly zaměstnanci nebo dočasnými pracovníky M. L.

20 Gábor Tóth podal proti uvedenému zamítavému rozhodnutí Nógrád megyei bíróság kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu. Tento soud má pochybnosti o tom, zda může být nárok na odpočet daní omezen na základě skutečnosti, že byl vystavitel faktury vyškrtán z rejstříku fyzických osob – podnikatelů. Dále se tento soud táže, zda lze mít za to, že G. Tóth věděl nebo musel vědět, že se podílí na plnění, které je součástí úniku na DPH ve smyslu bodu 59 rozsudku ze dne 6. března 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161), jelikož se nezajímal o to, zda jsou osoby provádějící práce v právním vztahu s vystavitelem faktury.

21 Vzhledem k tomu, že měl Legfelsőbb Bíróság (nejvyšší soud) za to, že řešení sporu v prvodním řízení závisí na výkladu unijního práva, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je právní výklad, který vylučuje uplatnění nároku na odpočet daní příjemcem faktury v případě, kdy bylo živnostenské oprávnění fyzické osoby – podnikatele, který ji vystavil, zrušeno úředníkem obecního živnostenského úřadu před splněním smlouvy nebo vystavením faktury, v rozporu se zásadou daňové neutrality (článek 9 směrnice [2006/112])?

2) Může okolnost, že fyzická osoba – podnikatel, který vystavil fakturu, nenahlásil pracovníky, které zaměstnává (kteří tudíž pracují „na černo“), a že z tohoto důvodu správce daní konstatoval, že „neměl k dispozici hlášené zaměstnance“, bránit z hlediska zásady daňové neutrality uplatnění nároku na odpočet daní příjemcem faktury?

3) Lze považovat za nedbalost příjemce faktury skutečnost, že neověřil, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zaměstnanými v místě výkonu práce a vystavitelem faktury ani zda vystavitel faktury splnil svou oznamovací daňovou povinnost nebo jakoukoli jinou povinnost, která se týká těchto pracovníků? Lze považovat toto jednání za objektivní skutkovou okolnost, vzhledem

ke které přijemce faktury vřel nebo musel vřet, že se podílí na plnění, jež má za cíl únik na DPH?

4) Mže se zřetelem k zásadě dařové neutrality vnitrostátní soud v rámci svého posouzení zohlednit výše uvedené okolnosti, když ho celkový přezkum všech okolností vede k závřru, že se plnění mezi stranami uvedenými na faktuře neuskutečnilo?“

K předběžným otázkám

K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládajícího je, zda musí být směrnice 2006/112 a zásada dařové neutrality vykládány tak, že brání tomu, aby dařový orgán odmítl přiznat osobě povinné k dani nárok na odpořet DPH, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že vystaviteli faktury bylo před tím, než poskytl dotčené služby nebo vystavil odpovídající fakturu, zruřeno živnostenské oprávnění.

23 Z ustálené judikatury vyplývá, že nárok osob povinných k dani na odpořtení od DPH, kterou jsou povinny odvéřt, řástky DPH, která je splatná ři byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vřupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz zejména rozsudky ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie, C-78/00, Recueil, s. I-8195, bod 28; ze dne 10. řervence 2008, Sosnowska, C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 14, jakož i ze dne 21. řervna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11,, bod 37).

24 Soudní dvřr opakovaně zdřraznil, že nárok na odpořet stanovený v řlánku 167 a následujících směrnice 2006/112 je nedílnou souřástí mechanismu DPH a nemže být v zásadě omezen. Tento nárok se přede vším uplatřuje přřmo u všech daní, které zatřžují plnění uskutečňná na vřupu (viz zejména rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43; výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 47, jakož i výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 38).

25 Cílem režimu odpořtu je zcela sejmout z podnikatele zatřžení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských řinností. Společný systém DPH tedy zajiřřuje neutralitu dařové zatřže všech hospodářských řinností bez ohledu na úřel nebo výsledky řřchto řinností, za podmínky, že uvedené řinnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména výše uvedený rozsudek Gabalfrisa a další, bod 44; rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. I-1609, bod 78, jakož i výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 39).

26 Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyřadované pro vznik nároku na odpořet daně, z řl. 168 pířm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že na výřupu musí být zboží nebo služby uplatřované k odřvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro úřely jejích zdaněných plnění a že na vřupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.

27 Co se týče vřci v přvodním řízení, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že na výřupu byly dotčené služby řalobcem v přvodním řízení použity pro úřely jeho zdaněných plnění.

28 Pokud jde o postavení vystavitele faktury, která se týká uvedených služeb, jakožto osoby povinné k dani, je řřeba připomenout definici tohoto pojmu stanovenou v řl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

29 Podle prvního pododstavce uvedeného ustanovení se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoli osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou řinnost, a to bez ohledu na úřel nebo výsledky této řinnosti. Podle druhého pododstavce téhož ustanovení se

„ekonomickou činností“ rozumí veškerá činnost výrobce, obchodník a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání.

30 Z toho vyplývá, že je pojem „osoba povinná k dani“ definován široce, přičemž se opírá o skutkové okolnosti. Z uvedeného § 9 odst. 1 naopak nevyplyvá, že postavení osoby povinné k dani závisí na jakémkoli povolení nebo oprávnění uděleném správou za účelem výkonu ekonomické činnosti.

31 § 213 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 sice stanoví, že každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. Avšak bez ohledu na důležitost takového oznámení pro řádné fungování systému DPH nemůže toto oznámení představovat dodatečnou podmínku, která se vyžaduje pro uznání postavení osoby povinné k dani ve smyslu § 9 odst. 1 též směrnice, jelikož tento § 213 je uveden v její hlavě XI, v kapitole 2, nadepsané „Identifikace“.

32 Mimoto Soudní dvůr již rozhodl, že případné porušení povinnosti oznámit zahájení zdanitelné činnosti poskytovatelem služeb nemůže zpochybnit nárok na odpočet daně příjemce poskytnutých služeb, pokud jde o DPH odvedenou za tyto služby. Uvedený příjemce služeb má tedy nárok na odpočet daně, i když je poskytovatel služeb osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud faktury týkající se poskytnutých služeb obsahují veškeré údaje požadované článkem 226 směrnice 2006/112, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy uvedených služeb (viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Dankowski, C-438/09, Sb. rozh. s. I-14009, body 33, 36 a 38).

33 Z toho vyplývá, že daňové orgány nemohou odepřít nárok na odpočet daně z důvodu, že vystavitel faktury již nemá živnostenské oprávnění, a že tedy již nemá právo používat své daňové identifikační číslo, pokud tato faktura obsahuje veškeré údaje uvedené v článku 226 směrnice 2006/112.

34 S ohledem na předcházející úvahy je třeba odpovědět na první otázku v tom smyslu, že směrnice 2006/112 a zásada daňové neutrality musí být vykládány tak, že brání tomu, aby daňový orgán odmítl přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z pouhého důvodu, že vystaviteli faktury bylo před tím, než poskytl dotčené služby nebo vystavil odpovídající fakturu, zrušeno živnostenské oprávnění, pokud tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované článkem 226 této směrnice, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedenou fakturu vystavila, a povahy poskytnutých služeb.

Ke druhé otázce

35 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda musí být směrnice 2006/112 a zásada daňové neutrality vykládány tak, že brání tomu, aby daňový orgán odmítl přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že vystavitel faktury, která se týká těchto služeb, nenahlásil pracovníky, které zaměstnával.

36 Tato otázka tím, že poukazuje na poskytovatele služeb, který se dopustil protiprávního jednání tak, že nenahlásil pracovníky, které zaměstnával, takže tyto pracovníci vykonávali při poskytování dotčených služeb nepříznanou práci, se zaměřuje na situaci obdobnou situaci, o kterou se jednalo ve věci C-142/11, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid.

37 V tomto rozsudku Soudní dvůr vycházel z zásad, jimiž se řídí nárok na odpočet daně, a z

judikatury týkající se odepření nároků, jichž se osoba dovolává podvodně nebo protiprávně (viz výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, body 37 až 42 a 46 až 48).

38 Soudní dvůr dospěl na tomto základě k závěru, že směrnice 2006/112 brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se poskytnutých služeb dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí daňového úniku spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce (viz výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 50).

39 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět v tom smyslu, že směrnice 2006/112 musí být vykládána tak, že brání tomu, aby daňový orgán odmítl přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že vystavitel faktury, která se týká těchto služeb, nenahlásil pracovníky, které zaměstnával, aniž by tento orgán z hlediska objektivních okolností prokázal, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí daňového úniku spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce.

Ke třetí otázce

40 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být směrnice 2006/112 vykládána tak, že skutečnost, že osoba povinná k dani neovvěřila, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zaměstnanými na stavbě a vystavitelem faktury ani zda tento vystavitel nenahlásil své pracovníky, představuje objektivní okolnost umožňující dojít k závěru, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět, že se podílí na plnění, které je součástí úniku na DPH.

41 Tato otázka se zaměřuje na situaci obdobnou situaci, o kterou se jednalo ve věci C-80/11, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid.

42 V bodech 53 a 54 uvedeného rozsudku Soudní dvůr především připomenul judikaturu, podle níž hospodářské subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o únik na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost dávovat legalitu těchto plnění, aniž riskují ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Mimoto v bodech 55 až 57 a 62 až 65 téhož rozsudku Soudní dvůr přihlédl k článku 273 směrnice 2006/112 a ke skutečnosti, že je v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo úniků na DPH, jakož i uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či daňových úniků dopustila.

43 Soudní dvůr na tomto základě došel k závěru, že směrnice 2006/112 brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet daně z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, že vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet daně, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, aťkoli hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí 2006/112 pro uplatnění nároku na odpočet daně byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu (viz výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 66).

44 Tento závěr ohledně dodání zboží se rovněž vztahuje na poskytování služeb, pokud jde o

otázku, zda lze mít za to, že osoba povinná k dani v?d?la nebo musela v?d?t, že pln?ní uplat?ované k od?vodn?ní nároku na odpo?et dan? bylo sou?ástí da?ového úniku spáchaného vystavitelem faktury, z d?vodu, že neov?íla, zda vystavitel faktury disponoval zam?stnanci nutnými k tomu, aby byl schopen poskytnout dot?ené služby, zda tento vystavitel splnil své povinnosti týkající se hlášení t?chto zam?stnanc? a zda zam?stnanci uvedeného vystavitele provedli dot?ené práce.

45 Na t?etí otázku je tedy t?eba odpov?d?t v tom smyslu, že sm?rnice 2006/112 musí být vykládána tak, že skute?nost, že osoba povinná k dani neov?íla, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zam?stnanými na stavb? a vystavitelem faktury ani zda tento vystavitel nahlásil své pracovníky, nep?edstavuje objektivní okolnost umož?ující dojít k záv?ru, že p?íjemce faktury v?d?l nebo musel v?d?t, že se podílí na pln?ní, které je sou?ástí úniku na DPH, pokud tento p?íjemce nem?l žádné indicie od?vod?ující podez?ení, že na stran? uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem ?i da?ovému úniku. Nárok na odpo?et dan? tedy nelze z uvedeného d?vodu odmítnout p?iznat, jsou-li hmotn?právní a formální podmínky stanovené uvedenou sm?rnici pro uplatn?ní tohoto nároku spln?ny.

Ke ?tvrté otázce

46 Podstatou této otázky p?edkládajícího soudu je, zda sm?rnice 2006/112 a zásada da?ové neutrality brání tomu, aby tento soud zohlednil okolnosti uvedené v prvních t?ech otázkách, když na základ? celkového p?ezkumu všech okolností projednávaného p?ípadu dochází k záv?ru, že se pln?ní uplat?ované k od?vodn?ní nároku na odpo?et dan? ve skute?nosti neuskute?nilo mezi stranami uvedenými na faktur?e.

47 Podle p?edkládacího rozhodnutí je nesporné, že žalovaný v p?vodním ?ízení, který si p?eje uplatnit nárok na odpo?et dan?, má postavení osoby povinné k dani a že dodal jiným osobám povinným k dani stavební práce, a tedy zdanitelné pln?ní spo?ívající v poskytnutí služeb. Vzhledem k tomu, že tato osoba povinná k dani neprovedla tyto práce za pomoci svých zam?stnanc?, ale za pomoci subdodavatel?, byly jí dot?ené služby poskytnuty jiným hospodá?ským subjektem a použila je na výstupu pro ú?ely svých zdan?ných pln?ní.

48 Mimoto z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že žalobce v p?vodním ?ízení uzav?el s M. L. smlouvu na provedení dot?ených prací a že p?edložil faktury vystavené touto posledn? uvedenou osobou, které se týkaly se t?chto prací a obsahovaly veškeré údaje požadované sm?rnici 2006/112. P?edkládací rozhodnutí neobsahuje žádné up?esn?ní, které by bylo možné chápat tak, že se žalobce v p?vodním ?ízení sám uchýlil k manipulacím, jako je p?edkládání nepravdivých oznámení nebo vystavování falešných faktur.

49 Za t?chto okolností je t?eba mít za to, že se ?tvrtá otázka zam?uje na situaci, kdy nebyly dot?ené služby poskytnuty zam?stnanci vystavitele faktury, ale zam?stnanci jiného hospodá?ského subjektu, což m?že být d?sledkem jak podvodného zaml?ení poskytovatele služeb, tak pouhého využití subdodavatele. Z p?edkládacího rozhodnutí p?itom nevyplyvá, že tato otázka zpochyb?uje p?edpoklad, ze kterého vycházela první až t?etí otázka, a to, že jsou ve v?ci v p?vodním ?ízení spln?ny hmotn?právní a procesní podmínky stanovené sm?rnici 2006/112 pro vznik a uplatn?ní nároku na odpo?et dan?.

50 Pokud daňový orgán předloží konkrétní indicie o existenci daňového úniku, nebrání směrnice 2006/112 ani zásada daňové neutrality zajistí tomu, aby vnitrostátní soud v rámci sporu mezi osobou povinnou k dani a daňovým orgánem, jehož předmětem je odmítnutí přiznat nárok na odpočet daní, ověřil, zda vystavitel faktury uskutečnil dotčené plnění osobně, a aby za tímto účelem přihlédl ke všem okolnostem projednávaného případu, včetně okolností uvedených v první a druhé otázce položené předkládajícím soudem.

51 Je však třeba konstatovat, že takové ověření nemůže zpochybnit úvahy, ze kterých vycházejí odpovědi na první tři otázky, pokud daňový orgán z hlediska objektivních okolností neprokáže, že dotyčná osoba povinná k dani vzdala nebo musela vzdát, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpočet daní bylo součástí daňového úniku spáchaného vystavitelem faktury či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce.

52 Tento závěr je podporován rozsudkem ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, body 27 a 29), který se týkal osvobození dodání zboží na vývoz mimo Evropskou unii od DPH a ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že dodavatel musí mít možnost spolehnout se na legalitu plnění, které uskutečňuje, aniž riskuje, že ztratí svoje právo na osvobození od DPH, pokud není ani při vynaložení veškeré odborné péče schopen zjistit, že podmínky osvobození nebyly ve skutečnosti splněny z důvodu paděláním dokladu o vývozu předloženého kupujícím.

53 S ohledem na výše uvedené je třeba odpovědět na čtvrtou otázku tak, že pokud daňový orgán předloží konkrétní indicie o existenci daňového úniku, nebrání směrnice 2006/112 ani zásada daňové neutrality tomu, aby vnitrostátní soud na základě celkového přezkumu všech okolností projednávaného případu ověřil, zda vystavitel faktury uskutečnil dotčené plnění osobně. V takové situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, lze však nárok na odpočet daní odmítnout přiznat pouze tehdy, pokud daňový orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že příjemce faktury vzdal nebo musel vzdát, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpočet daní bylo součástí daňového úniku spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce.

K nákladům řízení

54 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 (třetí senát) rozhodl takto:

1) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty a zásada daňové neutrality musí být vykládány tak, že brání tomu, aby daňový orgán odmítl přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet daní z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z pouhého důvodu, že vystaviteli faktury bylo před tím, než poskytl dotčené služby nebo vystavil odpovídající fakturu, zrušeno živnostenské oprávnění, pokud tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované článkem 226 této směrnice, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedenou fakturu vystavila, a povahy poskytnutých služeb.

2) Směrnice 2006/112 musí být vykládána tak, že brání tomu, aby daňový orgán odmítl přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet daní z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že vystavitel faktury, která se týká těchto služeb, nenahlásil pracovníky, které zaměstnával, aniž by tento orgán z

hlediska objektivních okolností prokázal, že dotyčná osoba povinná k dani v?d?la nebo musela v?d?t, že pln?ní uplat?ované k od?vodn?ní nároku na odpo?et dan? bylo sou?ástí da?ového úniku spáchaného uvedeným vystavitelem ?i jiným hospodá?ským subjektem vystupujícím na p?edcházejícím stupni dodavatelského ?et?zce.

3) Sm?rnice 2006/112 musí být vykládána tak, že skute?nost, že osoba povinná k dani neov?ila, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zam?stnanými na stavb? a vystavitelem faktury ani zda tento vystavitel nahlásil své pracovníky, nep?edstavuje objektivní okolnost umož?ující dojít k záv?ru, že p?íjemce faktury v?d?l nebo musel v?d?t, že se podílí na pln?ní, které je sou?ástí úniku na dani z p?ídané hodnoty, pokud tento p?íjemce nem?l žádné indicie od?vod?ující podez?ení, že na stran? uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem ?i da?ovému úniku. Nárok na odpo?et dan? nelze tedy z uvedeného d?vodu odmítnout p?iznat, jsou-li hmotn?právní a formální podmínky stanovené uvedenou sm?rnicí pro uplatn?ní tohoto nároku spln?ny.

4) Pokud da?ový orgán p?edloží konkrétní indicie o existenci da?ového úniku, nebrání sm?rnice 2006/112 ani zásada da?ové neutrality tomu, aby vnitrostátní soud na základ? celkového p?ezkumu všech okolností projednávaného p?ípadu ov?il, zda vystavitel faktury uskute?nil dot?ené pln?ní osobn?. V takové situaci, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, lze však nárok na odpo?et dan? odmítnout p?iznat pouze tehdy, pokud da?ový orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že p?íjemce faktury v?d?l nebo musel v?d?t, že pln?ní uplat?ované k od?vodn?ní nároku na odpo?et dan? bylo sou?ástí da?ového úniku spáchaného uvedeným vystavitelem ?i jiným hospodá?ským subjektem vystupujícím na p?edcházejícím stupni dodavatelského ?et?zce.

Podpisy.

* Jednací jazyk: ma?arština.