

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

13. února 2014(\*)

„Dan? – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Sm?rnice 2006/112/ES – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Poskytnutá pln?ní – Kontrola – Dodavatel nedisponující nezbytnými prostředky – Pojem ‚da?ový únik‘ – Povinnost i bez návrhu konstatovat da?ový únik – Požadavek skute?ného poskytnutí služby – Povinnost vést dostate?n? podrobné ú?etnictví – Soudní ?ízení – Zákaz, aby soud kvalifikoval da?ový únik jako trestný ?in a ztížil situaci žalobce“

Ve v?ci C?18/13,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Sofia-grad (Bulharsko) ze dne 11. prosince 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 14. ledna 2013, v ?ízení

**Maks Pen EOOD**

proti

**Direktor na Direkcia „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ Sofia**, d?íve Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Sofia,

SOUDNÍ DV?R (sedmý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, p?edseda senátu, G. Arestis a J.?C. Bonichot (zpravodaj), soudci, generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Direktor na Direkcia „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ Sofia, d?íve Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Sofia, A. Georgievem, jako zmocn?ncem,
- za bulharskou vládu E. Petranovou a D. Drambozovou, jako zmocn?nkyn?mi,
- za ?eckou vládu K. Paraskevopoulou a M. Vergou, jako zmocn?nkyn?mi,
- za Evropskou komisi C. Soulay a D. Roussanovem, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?látku 63, ?l. 178 odst. 1 písm.

a), čl. 226 odst. 1 bodu 6, jakož i články 242 a 273 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 společností Maks Pen EOOD (dále jen „Maks Pen“) a Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Sofia, dříve Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ Sofia (reditel reditelství „Odvolací a exekutivní agenda“ pro město Sofie, při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy), jehož předmětem je odmítnutí přiznat ve formě slevy na dani odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vztahující se k fakturám vystaveným některými dodavateli společnosti Maks Pen.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Článek 62 směrnice 2006/112 stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

- 1) „uskutečněním zdanitelného plnění“ situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;
- 2) „daňovou povinností“ povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.“

4 Článek 63 této směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

5 Článek 167 uvedené směrnice uvádí:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

6 Článek 168 též 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, odpovízt 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 Podle článku 178 směrnice 2006/112:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

- a) při odpote 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 Článek 220 bod 1 směrnice 2006/112, uvedený v hlavě XI, v kapitole 3, nadepsané

„Fakturace“, stanoví, že každá osoba povinná k dani musí zajistit, aby ona sama nebo poskytovatel či příjemce nebo třetí osoba jejím jménem a na její účet vystavila fakturu za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani.

9      Článek 226 směrnice 2006/112 vyjmenovává údaje, které se jako jediné povinné uvádějí na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 této směrnice pro účely DPH, aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice.

10     Článek 242 uvedené směrnice zní následovně:

„Každá osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění daní a kontrole jejího uplatnění správcem daní.“

11     Článek 273 téže směrnice uvádí:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátníky i plátníky mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

### *Bulharské právo*

12     Podle čl. 70 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, dále jen „zákon o DPH“) nemůže být bezdůvodně fakturovaná DPH odpočtena.

13     Článek 12 prováděcího nařízení k zákonu o DPH, nadepsaný „Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby“, ve znění použitelném na spor v původním řízení, v odstavci 1 stanoví:

„[...] služba se ve smyslu tohoto zákona považuje za poskytnutou v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky pro uznání příjmu z tohoto plnění podle zákona o účetnictví a použitelných právních předpisů v oblasti účetnictví.“

14     Podle čl. 160 odst. 1, 2 a 5 zákona o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení (Danaŉno-osiguriteln procesualen kodex):

„1.     Ve věci samé rozhoduje soud, který může změnit nebo v celém rozsahu nebo částečně zrušit opravný daňový výměr, nebo žalobu zamítnout.

2.     Soud posuzuje soulad se zákonem a opodstatněnost opravného daňového výměru, při čemž zkoumá, zda byl tento výměr vydán příslušným orgánem v požadované formě za dodržení formálních a hmotněprávních podmínek.

[...]

5.     Opravný daňový výměr nemůže být soudním rozhodnutím změněn v žalobce neprospěch.“

15     Článek 17 odst. 1 občanského soudního řádu (Graždanskija procesualen kodex) stanoví:

„Za účelem vyřešení sporu rozhoduje soud o všech relevantních skutečnostech kromě skutečnosti, zda byl spáchán protiprávní skutek.“

### **Spor v povodním řízení a předběžné otázky**

16 Max Pen je společnost založená podle bulharského práva, která se zabývá provozováním velkoobchodu s kancelářskými potřebami a propagačními materiály.

17 Po provedení daňové kontroly u této společnosti, jež se týkala daňového období od 1. ledna 2007 do 30. dubna 2009, měl správce daně pochybnosti ohledně oprávněnosti odpotů DPH v případě daně uvedené na fakturách vystavených sedmi dodavateli této společnosti.

18 V případě některých dodavatelů nebo subdodavatelů se na základě informací, které byly od nich během této kontroly vyžádány, nepodařilo prokázat, že disponovali prostředky nezbytnými k zajištění fakturovaných plnění. Vzhledem k tomu, že správce daně došel k závěru, že nebylo prokázáno, že plnění některých subdodavatelů byla skutečně poskytnuta, nebo že tato plnění byla poskytnuta dodavateli uvedenými na fakturách, vydal opravný daňový výměr zpochybňující odpotet DPH uvedené na fakturách těchto sedmi podniků.

19 Společnost Maks Pen napadla tento opravný daňový výměr u Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ Sofia, a poté před předkládajícím soudem, přičemž uvedla, že má faktury a řádné smluvní dokumenty, že tyto faktury byly zaplacený bankovním převodem a zaneseny do účetnictví dodavatelů, že tito dodavatelé přiznali z těchto faktur DPH, čímž byl podán důkaz o tom, že dotčená plnění byla skutečně poskytnuta, a že mimoto nebylo zpochybněno, že ona sama uskutečnila dodání, jež následovala po těchto plněních.

20 Správce daně tvrdil, že řádné faktury nestačí k tomu, aby vznikl nárok na odpotet daně, zejména proto, že dokumenty soukromé povahy předložené dotčenými dodavateli na podporu těchto faktur neobsahují důvěryhodné datum a nemají důkazní sílu, a že subdodavatelé neuvedli jména zaměstnanců, jejichž služeb využili, ani o jaká uskutečněná plnění se jednalo. Před předkládajícím soudem sdělil správce daně nové skutečnosti, když zpochybnil platnost podpisů zástupců dvou dodavatelů a zdůraznil, že jeden z těchto dodavatelů nezanesl do účetnictví ani daňových přiznání faktury od jednoho ze subdodavatelů, jehož služeb údajně využil. I když správce daně uznal, že fakturované služby byly společností Maks Pen poskytnuty, má za to, že nebyly poskytnuty dodavateli uvedenými na těchto fakturách.

21 Za těchto podmínek se Administrativen sad Sofia-grad rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má se podle unijního práva v souvislosti s odpotem DPH považovat za ‚daňový únik‘ situace, kdy dodavatel uvedený na faktuře nebo jeho subdodavatel nedisponují personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, jež jsou nezbytné pro poskytnutí služby, náklady na skutečné poskytnutí služby nejsou zdokumentovány ani zaneseny do účetnictví dodavatele a souasně byly vystaveny neplatné dokumenty, pokud jde o totožnost osob, které je podepsaly jako dodavatelé ve formě smlouvy a předávacího protokolu, jež byly předloženy jako důkaz vzájemných plnění a poskytnutí služby, na niž byla vystavena daňová faktura a u níž byl uplatněn nárok na odpotet daně?“

2) Zakládá povinnost vnitrostátního soudu, již stanoví unijní právo a judikatura Soudního dvora [...], nepřiznat nárok na odpotet daně v případě daňového úniku pro vnitrostátní soud také povinnost zkoumat za okolností, které jsou dány ve věci v povodním řízení, i bez návrhu existenci daňového úniku tím, že s přihlédnutím k jeho povinností, jež stanoví vnitrostátní právo, tj.

rozhodnout o merituu sporu, dbát zákazu m?nit postavení žalobce, respektovat zásadu práva na obhajobu a zásadu právní jistoty, jakož i z ú?ední povinnosti použít p?íslušné právní p?edpisy, posoudí nové skute?nosti poprvé uplatn?né až p?ed tímto soudem, jakož i všechny d?kazy, mezi nimiž i takové, které se vztahují k údajným pln?ním, neplatné dokumenty a dokumenty s nesprávným obsahem?

3) Vyplývá z ?l. 178 odst. 1 písm. a) sm?rnice [...] 2006/112 [...], s ohledem na povinnost soudu nep?iznat nárok na odpo?et dan? v p?ípad? da?ového úniku, že pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan? musela být služba skute?n? poskytnuta dodavatelem uvedeným na faktu?e nebo jeho subdodavatelem?

4) Zahrnuje požadavek uvedený v ?lánku 242 sm?rnice 2006/112 týkající se vedení dostate?n? podrobného ú?etnictví za ú?elem kontroly nároku na odpo?et dan? také dodržování odpovídajících ú?etních p?edpis? ?lenského státu, které stanoví soulad s mezinárodními ú?etními standardy unijního práva, nebo zahrnuje pouze povinnost uchovávat ú?etní dokumenty uvedené v této sm?rnici, jež se vztahují k DPH, a sice faktury, p?iznání k DPH a souhrnná hlášení?

V p?ípad? kladné odpov?di na výše uvedenou druhou variantu:

Vyplývá z požadavku stanoveného v ?l. 226 odst. 1 bodu 6 sm?rnice 2006/112, podle n?hož se na fakturách povinn? uvádí ‚rozsah a druh poskytnuté služby‘, povinnost, že faktury nebo v souvislosti s nimi vystavený dokument musí v p?ípad? služby obsahovat údaje o skute?ném poskytnutí služby, a sice objektivní okolnosti, které lze p?ezkoumat a které prokazují, že služba byla skute?n? poskytnuta, a to dodavatelem uvedeným na faktu?e?

5) Musí být ?lánek 242 sm?rnice 2006/112, který stanoví požadavek vedení dostate?n? podrobného ú?etnictví za ú?elem kontroly nároku na odpo?et dan?, ve spojení s ?lámkami 63 a 273 této sm?rnice, vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátnímu ustanovení, podle n?hož se služba považuje za poskytnutou v okamžiku, kdy jsou spln?ny podmínky pro uznání p?íjm? z tohoto pln?ní podle p?íslušných ú?etních p?edpis?, které vyžaduje soulad s mezinárodními ú?etními standardy unijního práva a zásadami dokumentování hospodá?ských pln?ní, p?ednosti obsahu p?ed formou, jakož i srovnatelnosti p?íjm? a výdaj??“

## **K p?edb?žným otázkám**

### *K první a t?etí otázce*

22 Podstatou první a t?etí otázky p?edkládajícího soudu, které je t?eba zkoumat společn?, je, zda musí být sm?rnice 2006/112 vykládána v tom smyslu, že brání osob? povinné k dani, aby provedla odpo?et DPH uvedené na fakturách vystavených dodavatelem v p?ípad?, že pln?ní bylo sice poskytnuto, ale ve skute?nosti patrn? nikoli tímto dodavatelem ani jeho subdodavatelem, zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prost?edky ani aktivy, že náklady na tato pln?ní nebyly zaznamenány v jejich ú?etnictví a že se totožnost osob, které podepsaly n?které dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná.

23 Je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury p?edstavuje nárok osob povinných k dani odpo?íst od DPH, kterou jsou povinny odvést, ?ástku DPH, která je splatná ?i byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními p?edpisy (viz rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C?285/11, bod 25 a citovaná judikatura).

24 Soudní dv?r v tomto ohledu opakovan? rozhodl, že nárok na odpo?et stanovený v ?lánku 167 a následujících sm?rnice 2006/112 je nedílnou sou?ástí mechanismu DPH a nem?že být v

zásad? omezen. Tento nárok se p?edevším uplat?uje p?ímo u všech daní, které zat?žují pln?ní uskute?ná na vstupu (viz výše uvedený rozsudek Bonik, bod 26 a citovaná judikatura).

25 Krom? toho ze zn?ní ?l. 168 písm. a) sm?rnice 2006/112 vyplývá, že pro to, aby nárok na odpo?et mohl být p?iznán, je t?eba, aby doty?ná osoba byla osobou povinnou k dani ve smyslu této sm?rnice a aby na výstupu bylo zboží nebo služby uplat?ované k od?vodn?ní tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro ú?ely jejích zdan?ných pln?ní a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (viz výše uvedený rozsudek Bonik, bod 29 a citovaná judikatura). Pokud jsou tyto podmínky spln?ny, v zásad? nem?že být nárok na odpo?et dan? nep?iznán.

26 Je však t?eba p?ipomenout, že boj proti da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem a p?ípadným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným sm?rnici 2006/112. Soudní dv?r již v této souvislosti rozhodl, že se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout p?iznat nárok na odpo?et dan?, je-li na základ? objektivních okolností prokázáno, že k uplatn?ní tohoto nároku došlo podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem (viz výše uvedený rozsudek Bonik, body 35 až 37 a citovaná judikatura).

27 I když je tomu tak v p?ípad?, kdy se da?ového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, je tomu taktéž v p?ípad?, kdy osoba povinná k dani v?d?la nebo musela v?d?t, že se po?ízením zboží nebo služeb ú?astní pln?ní, které je sou?ástí úniku na DPH. Musí tedy být pro ú?ely sm?rnice 2006/112 považována za osobu, která se podílí na tomto úniku, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prosp?ch v rámci zdan?ných pln?ní, která uskute?nila na výstupu (viz výše uvedený rozsudek Bonik, body 38 a 39, jakož i citovaná judikatura).

28 P?iznání nároku na odpo?et lze tedy osob? povinné k dani odep?ít pouze za podmínky, že se na základ? objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpo?et, v?d?la nebo musela v?d?t, že se po?ízením tohoto zboží nebo t?chto služeb ú?astnila pln?ní, které bylo sou?ástí úniku na DPH, jehož se dopustil dodavatel ?i jiný subjekt v ?et?zci t?chto dodání zboží nebo t?chto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu (viz výše uvedený rozsudek Bonik, bod 40 a citovaná judikatura).

29 Vzhledem k tomu, že odmítnutí p?iznat nárok na odpo?et je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok p?edstavuje, je na p?íslušných da?ových orgánech, aby právn? dosta?ujícím zp?sobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na které se odkazuje v p?edchozím bod? tohoto rozsudku. Následn? p?ísluší vnitrostátním soud?m ov??it, zda doty?né da?ové orgány prokázaly existenci takových objektivních okolností (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bonik, body 43 a 44).

30 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že v rámci ?ízení zahájeného na základ? ?lánku 267 SFEU nemá Soudní dv?r pravomoc ov??ovat ani posuzovat skutkové okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení. Ve v?ci v p?vodním ?ízení je tedy na p?edkládajícím soudu, aby v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provedl celkové posouzení všech skute?ností a skutkových okolností této v?ci a s ohledem na objektivní informace p?edložené da?ovými orgány rozhodl, zda spole?nost Maks Pen v?d?la nebo musela v?d?t, že pln?ní uplat?ované k od?vodn?ní nároku na odpo?et bylo sou?ástí da?ového úniku, kterého se dopustili její dodavatelé.

31 V tomto ohledu pouhá skute?nost, že ve v?ci v p?vodním ?ízení nebyla služba poskytnutá spole?nosti Maks Pen ve skute?nosti provedena dodavatelem uvedeným na fakturách nebo jeho subdodavatelem zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými

prostředky ani aktivity, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná, nepostačuje sama o sobě k tomu, aby vyloučila nárok na odpočet, jehož se dovolává jmenovaná společnost.

32 Za těchto okolností je třeba na první a třetí otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání osobě povinné k dani, aby provedla odpočet DPH uvedené na fakturách vystavených dodavatelem v případě, že plnění sice bylo poskytnuto, ale ve skutečnosti patří nikoli tímto dodavatelem ani jeho subdodavatelem, zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná, jsou-li splněny dvě podmínky, a sice že tyto skutečnosti představují podvodné jednání a že ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpočet bylo součástí tohoto daňového úniku, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

#### *Ke druhé otázce*

33 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda unijní právo vyžaduje, aby vnitrostátní soud za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, i bez návrhu zkoumal existenci daňového úniku tím, že posoudí nové skutečnosti, jež byly poprvé uplatněny až před tímto soudem daňovými orgány, jakož i všechny důkazy, i když provedením takového přezkumu poruší povinnosti, které má podle platného vnitrostátního práva.

34 Jak bylo připomenuto v bodě 26 tohoto rozsudku, unijní právo vyžaduje, aby vnitrostátní orgány a soudy odmítly přiznat nárok na odpočet daní, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Kromě toho dokonce i v případě, že se ústní řízení nedovolávají unijního práva, je vnitrostátní soud povinen uplatnit i bez návrhu právní důvody vycházející ze závazného pravidla unijního práva, pokud má podle vnitrostátního práva povinnost nebo možnost tak učinit ve vztahu k závaznému pravidlu vnitrostátního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. února 2008, Kempter, C-2/06, Sb. rozh. s. I-411, bod 45 a citovaná judikatura).

35 Jak předkládající soud sám uvedl v bodě 72 žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, pokud tedy z čl. 160 odst. 2 zákona o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení vyplývá, že je vnitrostátní soud povinen konstatovat existenci daňového úniku, zkoumá-li i bez návrhu soulad opravného daňového výměru, kterým se zpochybňuje odpočet DPH provedený osobou povinnou k dani, s vnitrostátním právem, musí rovněž uplatnit i bez návrhu požadavek unijního práva připomenutý v předchozím bodě tohoto rozsudku, a to v souladu s cílem směrnice 2006/112, kterým je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím.

36 V tomto ohledu je třeba připomenout, že vnitrostátnímu soudu přísluší vykládat vnitrostátní právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu dotyčné směrnice, aby dosáhl výsledku jí zamýšleného, což vyžaduje, aby učinil vše, co spadá do jeho pravomoci, tím že zohlední veškeré vnitrostátní právo a použije metody výkladu jím uznané (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. července 2006, Adeneler a další, C-212/04, Sb. rozh. s. I-6057, bod 111). Vnitrostátní soud tedy musí ověřit, zda pravidla vnitrostátního práva, která uvádí a která podle jeho názoru mohou být v rozporu s požadavky unijního práva, mohou být vyložena v souladu s cílem boje proti daňovým únikům, který tvoří základ těchto požadavků.

37 V této souvislosti je zřejmé pravda, že unijní právo nemůže zavazovat vnitrostátní soud, aby

i bez návrhu použil ustanovení unijního práva, jestliže by takové použití vedlo k prolomení zásady zákazu *reformatio in peius* zakotvené v jeho vnitrostátním procesním právu (rozsudek ze dne 25. listopadu 2008, Heemskerk a Schaap, C-455/06, Sb. rozh. s. I-8763, bod 46). V každém případě se však nezdá, že v takovém sporu, o jaký se jedná ve věci podvodním řízení, jenž se od samotného počátku týká nároku na odpot DPH uvedené na několika konkrétních fakturách, by se takový zákaz mohl uplatnit na skutečnost, že správce daně předložil v průběhu soudního řízení nové důkazy, na které vzhledem k tomu, že se týkají těchto faktur, nelze pohlížet tak, že zhoršují situaci osoby povinné k dani, jež se tohoto nároku na odpot daně dovolává.

38 Navíc, i kdyby pravidlo vnitrostátního práva kvalifikovalo daňový únik jako trestný čin a tato kvalifikace by příslušela pouze trestnímu soudu, nezdá se, že by takové pravidlo bránilo tomu, aby se soud, jenž má posoudit legalitu opravného daňového výměru, kterým je zpochybován odpot DPH provedený osobou povinnou k dani, mohl opírat o objektivní informace předložené správcem daně se záměrem v projednávaném případě prokázat existenci daňového úniku, třebaže podle jiného ustanovení vnitrostátního práva, jako je čl. 70 odst. 5 zákona o DPH, nemůže být „neodvodněná vyfakturovaná“ DPH odpotena.

39 Za těchto podmínek je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že pokud mají vnitrostátní soudy povinnost nebo možnost uplatnit i bez návrhu právní důvody vycházející ze závazného pravidla vnitrostátního práva, musí tak učinit ve vztahu k takovému závaznému pravidlu unijního práva, jako je pravidlo, které vyžaduje, aby vnitrostátní orgány a soudy odmítly přiznat nárok na odpot daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Při posuzování podvodného či zneužívajícího charakteru uplatnění tohoto nároku na odpot přísluší tímto soudům vykládat vnitrostátní právo v co možná nejvšším rozsahu ve světle znění a účelu směrnice 2006/112, aby dosáhly výsledku jí zamýšleného, což vyžaduje, aby učinily vše, co spadá do jejich pravomoci, tím že zohlední veškeré vnitrostátní právo a použijí jím uznané metody výkladu.

#### Ke čtvrté a páté otázce

40 Podstatou čtvrté a páté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda směrnice 2006/112 tím, že konkrétně podle svého článku 242 vyžaduje, aby každá osoba povinná k dani vedla účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění DPH a kontrole jejího uplatnění správcem daně, musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby dotyčný členský stát vyžadoval, aby každá osoba povinná k dani dodržovala v tomto ohledu všechna vnitrostátní účetní pravidla odpovídající mezinárodním účetním standardům, včetně vnitrostátního ustanovení, podle něhož se služba považuje za poskytnutou v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky pro uznání příjmu z tohoto plnění.

41 Je třeba připomenout, že v rámci společného systému DPH musí členské státy zajistit dodržování povinností, kterým podléhají osoby povinné k dani, a v tomto ohledu požívají jisté volnosti, zejména ve způsobu využití prostředků, kterými disponují. Mezi tyto povinnosti článek 242 směrnice 2006/112 řadí zejména povinnost každé osoby povinné k dani vést účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění DPH a kontrole jejího uplatnění správcem daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Sb. rozh. s. I-7639, body 22 a 23).

42 Mimoto podle čl. 273 prvního pododstavce směrnice 2006/112 mohou členské státy uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Této možnosti, která může být využita pouze za podmínky, že nenaruší obchod mezi členskými státy, nelze ani využít, jak stanoví druhý pododstavec téhož článku, k ukládání dodatečných povinností nad povinnosti stanovené v uvedené směrnici.



43 Uvedená možnost kromě toho neopravňuje členské státy k tomu, aby přijímaly opatření, která jdou nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů směrnic ke správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům (výše uvedený rozsudek Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, bod 26).

44 Dodrželi-li členské státy tato omezení, unijní právo nebrání dodatečným vnitrostátním újetním pravidlům, která jsou vypracována na základě mezinárodních újetních standardů použitelných v Unii za podmínek stanovených v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních újetních standardů (Úř. věst. L 243, s. 1; Zvl. vyd. 13/29, s. 609).

45 Co se týče otázky, zda tato vnitrostátní újetní pravidla mohou stanovit, že se služba považuje za poskytnutou v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky pro uznání příjmů z tohoto plnění, je třeba konstatovat, že účelem tohoto pravidla je, aby povinnost k DPH související s takovým plněním vznikla až v okamžiku, kdy jsou náklady vynaložené dodavatelem nebo jeho subdodavatelem zaneseny do účetnictví těchto subjektů.

46 Je třeba připomenout, že podle článku 167 směrnice 2006/112 vzniká nárok na odpočet daní okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daní a že podle článku 63 této směrnice vzniká povinnost k DPH dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Proto s výhradou zvláštních situací uvedených v člácích 64 a 65 dané směrnice, které nejsou předmětem věci v původním řízení, platí, že obecně nemůže být okamžik vzniku daňové povinnosti, a tedy možnosti osoby povinné k dani provést odpočet daní, vymezen splněním takových formalit, jako je zanesení nákladů, které vznikly dodavatelem při poskytování služeb, do jejich účetnictví.

47 Mimoto skutečnost, že poskytovatel služeb případně nedodržel určité požadavky újetní povahy, nemůže zpochybnit nárok na odpočet daní příjemce poskytnutých služeb, pokud jde o DPH odvedenou za tyto služby, jestliže faktury týkající se poskytnutých služeb obsahují veškeré údaje požadované článkem 226 směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Tóth, C-324/11, bod 32).

48 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na čtvrtou a pátou otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 tím, že konkrétně podle svého článku 242 vyžaduje, aby každá osoba povinná k dani vedla účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění DPH a kontrole jejího uplatnění správcem daní, musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby dotyčný členský stát v hranicích omezení stanovených v článku 273 této směrnice vyžadoval, aby každá osoba povinná k dani dodržovala v tomto ohledu všechna vnitrostátní újetní pravidla odpovídající mezinárodním újetním standardům, za podmínky, že opatření přijatá v tomto ohledu nepřejdou nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů směrnic ke správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům. V tomto ohledu směrnice 2006/112 nebrání vnitrostátnímu ustanovení, podle něhož se služba považuje za poskytnutou v okamžiku, ve kterém jsou splněny podmínky pro uznání příjmů z tohoto plnění.

#### **K nákladům řízení**

49 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

1) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání osobě povinné k dani, aby provedla odpout daní z přidané hodnoty uvedené na fakturách vystavených dodavatelem v případě, že plnění sice bylo poskytnuto, ale ve skutečnosti patrně nikoli tímto dodavatelem ani jeho subdodavatelem, zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná, jsou-li splněny dvě podmínky, a sice že tyto skutečnosti představují podvodné jednání a že s ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpout bylo součástí tohoto daňového úniku, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

2) Pokud mají vnitrostátní soudy povinnost nebo možnost uplatnit i bez návrhu právní důvody vycházející ze závazného pravidla vnitrostátního práva, musí tak učinit ve vztahu k takovému závaznému pravidlu unijního práva, jako je pravidlo, které vyžaduje, aby vnitrostátní orgány a soudy odmítly přiznat nárok na odpout daní z přidané hodnoty, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Při posuzování podvodného či zneužívajícího charakteru uplatnění tohoto nároku na odpout přísluší tímto soudům vykládat vnitrostátní právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu směrnice 2006/112, aby dosáhly výsledku jí zamýšleného, což vyžaduje, aby učinily vše, co spadá do jejich pravomoci, tím že zohlední veškeré vnitrostátní právo a použijí jím uznané metody výkladu.

3) Směrnice 2006/112 tím, že konkrétně podle svého článku 242 vyžaduje, aby každá osoba povinná k dani vedla účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění daní z přidané hodnoty a kontrole jejího uplatnění správcem daní, musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby dotyčný členský stát v hranicích omezení stanovených v článku 273 této směrnice vyžadoval, aby každá osoba povinná k dani dodržovala v tomto ohledu všechna vnitrostátní účetní pravidla odpovídající mezinárodním účetním standardům, za podmínky, že opatření přijatá v tomto ohledu nepřejdou nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle směrnic ke správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům. V tomto ohledu směrnice 2006/112 nebrání vnitrostátnímu ustanovení, podle něhož se služba považuje za poskytnutou v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky pro uznání příjmu z tohoto plnění.

Podpisy.

\* Jednací jazyk: bulharština.